

## **ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ**

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero – se kohdistuu lähes kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulu-  
tukseen. Vain tietyjen arvonlisäverolaissa määriteltyjen tavaroiden ja palvelujen myynti on säädetty  
verottomaksi.

Arvonlisäverovelvollisia ovat yleensä tavaroita ja palveluja myyvät elinkeinonharjoittajat. Käänne-  
tyn verovelvollisuuden soveltuessa verovelvollisia ovat ostajat (katso kappale 1.3.6 Ulkomaalaiset ja  
ostajan verovelvollisuus (käännetty verovelvollisuus)).

Arvonlisäveron ei kuitenkaan ole tarkoitettu jäävän verovelvollisten rasitukseksi, vaan vero oletetaan  
sisällytettävän hyödykkeiden myyntihintoihin lopullisen kuluttajan maksettavaksi.

Arvonlisäverojärjestelmässä veron kertaantuminen on estetty vähennysoikeuden avulla. Arvon-  
lisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja saa vähentää verollista liiketoimintaansa varten hankkimien-  
sa hyödykkeiden ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron.

Valtiolle maksettava vero eli tilitettävä vero lasketaan siten, että myynneistä suoritettavasta ve-  
rosta vähennetään kaikkiin vähennyskelpoisiin ostoihin sisältyvä vero.

## **VEROTUSMENETTELYSTÄ**

Arvonlisäverovelvollisuus edellyttää elinkeinonharjoittajalta tiettyjen velvollisuuksien täyttämistä.  
Elinkeinoharjoittajan on itse ilmoitauduttava verovelvolliseksi, ilmoitettava perustietojen (tilikausi,  
toimiala, osoite ja niin edelleen) muutoksista ja lopuksi myös tehtävä ilmoitus toiminnan päättymi-  
sestä.

Verovelvollinen myös laskee ja maksaa veron itse ilman, että viranomainen maksuunpanee tai  
muutoin vahvistaa maksettavaa määrää. Verovelvollisen on annettava myös kausiveroilmoitus.

Verohallinto valvoo ja neuvoo verovelvollisia. Jos verovelvollinen ei anna kausiveroilmoitustieto-  
ja, Verohallinto tekee maksuunpanopäätöksen. Verohallinto huolehtii myös verojen perinnästä.

## SISÄLLYSLUETTELO

Arvonlisäverojärjestelmä.....	1
Verotusmenettelystä .....	1
Termejä.....	7
1 Arvonlisäverovelvollisuus .....	9
1.1 Pääsääntö .....	9
1.2 Alkutuottajat.....	9
1.2.1 Alkutuotannon määrittely.....	9
1.2.2 Tuet.....	10
1.2.3 Poronomistajat.....	10
1.2.4 Euromääräinen alaraja .....	10
1.3 Poikkeukset yleisestä verovelvollisuudesta .....	10
1.3.1 Vähäinen liiketoiminta.....	10
1.3.2 Sokeat henkilöt ja vaikeavammaiset yrittäjät.....	11
1.3.3 Yleishyödylliset yhteisöt .....	11
1.3.4 Uskonnolliset yhdyskunnat.....	12
1.3.5 Julkisyhteisöt.....	12
1.3.6 Ulkomaalaiset ja ostajan verovelvollisuus (käännetty verovelvollisuus) ..	13
1.3.7 Muut käännetyn verovelvollisuuden tilanteet .....	13
1.4 Verovelvolliseksi hakeutuminen.....	14
1.4.1 Vapaaehtoinen verovelvollisuus.....	14
1.4.2 Vähäinen liiketoiminta, yleishyödylliset yhteisöt, uskonnolliset yhdyskunnat, sokeat henkilöt ja vaikeavammaiset yrittäjät .....	14
1.4.3 Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajat .....	14
1.4.4 Yhteisöhankkija .....	15
1.4.5 Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja.....	15
1.4.6 Kaukomyyjä.....	16
1.4.7 Sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä EU:n ulkopuolelle sijoittautuneille myyjille.....	16
2 Arvonlisäverollinen toiminta .....	16
2.1 Tavara ja palvelu.....	17
2.1.1 Tavara .....	17
2.1.2 Palvelu.....	17
2.1.3 Komissiokauppa ja välityskauppa.....	17
2.2 Tavarantoiminnan myynti Suomessa .....	17
2.3 Yleistä palvelukaupasta.....	18

2.3.1	Palvelujen myyntimaasäännökset ja kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomat palvelujen myynnit 1.1.2010 alkaen.....	18
2.3.2	Rakentamispalvelun käännetty verovelvollisuus.....	20
2.4	Omaan käyttöön otto .....	21
2.4.1	Vähäinen oma käyttö .....	21
2.4.2	Oman käytön verotuksen erityistilanteet.....	22
2.5	Kiinteistöinvestoinnit ja tarkistusmenettely.....	23
3	Arvonlisäveroton toiminta.....	24
3.1	Verottomat myynnit, joista ei ole vähennysoikeutta.....	24
3.1.1	Kiinteistöluovutukset .....	24
3.1.2	Terveyden- ja sairaanhoito .....	25
3.1.3	Sosiaalihuolto .....	26
3.1.4	Koulutus .....	26
3.1.5	Oppilaitosruokailu.....	26
3.1.6	Rahoituspalvelut .....	26
3.1.7	Vakuutuspalvelut .....	26
3.1.8	Esiintymispalkkiot ja erät immateriaalioikeudet.....	26
3.1.9	Tavarat ja palvelut, joista ei vähennystä .....	27
3.1.10	Erät muut tavarat ja palvelut.....	27
3.2	Nollaverokannan alaiset myynnit ja yritysjärjestelyt .....	27
3.2.1	Sanoma- ja aikakauslehdet .....	27
3.2.2	Vesialukset.....	28
3.2.3	Yritysjärjestelyt .....	28
3.3	Tavaran myynti Suomen ulkopuolelle.....	28
3.3.1	Tavaran myynti EU:n alueelle (yhteisömyynti) .....	28
3.3.2	Tavaran myynti EU:n ulkopuolelle (vientinä).....	29
3.3.3	Muut vientiin rinnastettavat tilanteet.....	29
3.4	Sijoituskulta .....	30
4	Tavaran hankinta ulkomailta.....	30
4.1	Tavaran ostoa EU:n alueelta (yhteisöhankinta) .....	30
4.1.1	Poikkeukset yhteisöhankinnan verollisuudesta.....	31
4.2	Tuonti EU:n ulkopuolelta.....	32
4.2.1	Poikkeukset maahantuonnin verollisuudesta .....	32
5	Vähennykset.....	32
5.1	Vähennysoikeuden pääsääntö .....	32
5.2	Vähennysoikeuden rajoitukset .....	32

5.3	Erityisvähennykset .....	33
5.3.1	Rakentamispalvelut .....	33
5.3.2	Vuokraan sisältyvän energian vähentäminen.....	34
5.3.3	Käyttötarkoituksen muutos .....	34
5.3.4	Alkuvarastovähennys.....	34
5.3.5	Vuokrauspalvelu .....	34
5.4	Osittainen vähennysoikeus .....	35
5.5	Vähennyksen oikaiseminen .....	35
5.6	Käytetyt tavarat.....	35
5.6.1	Verollisena hankittu (laskussa esimerkiksi ”alv 23 %”)	35
5.6.2	Verotta hankittu (laskussa esimerkiksi ”ei sis. alv”)	35
5.6.3	Marginaaliverotusmenettely .....	36
6	Arvonlisäveron laskeminen .....	37
6.1	Suoritettavan veron laskentaperuste .....	37
6.1.1	Tavaran ja palvelun myynti .....	37
6.1.2	EU:n alueelta tuodun tavaran veron peruste .....	37
6.1.3	EU:n ulkopuolelta tuodun tavaran veron peruste .....	37
6.1.4	Alivastikkeelliset luovutukset .....	37
6.1.5	Oma käyttö.....	38
6.1.6	Oikaisuerät .....	38
6.1.7	Tuet ja avustukset.....	38
6.2	Verokanta.....	39
6.2.1	Yleinen verokanta 23 % .....	39
6.2.2	Alennettu verokanta 13 % .....	39
6.2.3	Alennettu verokanta 9 % .....	39
6.3	Ajallinen kohdistaminen .....	40
6.3.1	Myynnit .....	40
6.3.2	Ostot.....	41
6.4	Tilitettävän arvonlisäveron laskeminen .....	42
6.4.1	Myynnistä suoritettavat verot.....	43
6.4.2	EU-ostoista suoritettava vero .....	43
6.4.3	Vähennettävät ja palautettavat verot .....	43
6.4.4	Laskentakauden eli kohdekauden vero .....	43
6.4.5	Valuutan muunto.....	43
7	Veron ilmoittaminen ja maksaminen .....	44
7.1	Verotilimenettely .....	44

7.2	Ilmoitusjaksot .....	44
7.3	Menettely ja kausiveroilmoitus .....	44
7.3.1	Ilmoittamisen määräpäivät.....	44
7.3.2	Ilmoittamistapa .....	45
7.3.3	Maksaminen .....	45
7.3.4	Alarajaan liittyvä huojennus .....	45
7.3.5	Verojen ja korkojen palauttaminen .....	46
7.3.6	Verotilin korot .....	46
7.4	Yhteenvedoilmoitus .....	46
8	Kirjanpitovelvollisuus ja laskuihin tehtävät merkinnät.....	46
8.1	Arvonlisäverotus ja kirjanpito- tai muistiinpanovelvollisuus .....	46
8.2	Laskunantovelvollisuus.....	47
8.3	Laskumerkinnät .....	48
8.3.1	Yleiset laskumerkintävaatimukset .....	48
8.3.2	Tiettyjä erityistilanteita koskevat pakolliset laskumerkinnät:.....	48
8.3.3	Kevennetyt laskumerkintävaatimukset .....	49
8.3.4	Esimerkkejä laskumerkinnöistä tilanteissa, joissa myyjällä on laskunantovelvollisuus: .....	49
8.3.5	Esimerkkejä laskumerkinnöistä tilanteissa, joissa myyjän ei ole Suomen arvonlisäverolain säännösten mukaan annettava laskua: .....	50
8.4	Muiden asiakirjojen tietosisältövaatimukset.....	50
9	Verollisen liiketoiminnan aloittaminen, toiminnan muutokset ja lopettaminen .....	51
9.1	Verovelvolliseksi ilmoittautuminen .....	51
9.1.1	Ryhmärekisteröinti .....	51
9.2	Vapaaehtoinen verovelvollisuus.....	52
9.3	Takautuva verovelvollisuus .....	52
9.4	Veron palautukseen oikeutetut ulkomaankauppaa ja muuta verotonta toimintaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat.....	52
9.5	Verovelvolliseksi rekisteröiminen .....	53
9.5.1	Y-tunnus ja sen käyttö .....	53
9.5.2	Arvonlisäverotunniste .....	53
9.5.3	Toisen elinkeinonharjoittajan arvonlisäverovelvollisuuden tarkistaminen .....	53
9.5.4	Toisessa jäsenvaltion EU-maassa olevan kauppakumppanin alv-numeron tarkistaminen .....	53
9.6	Apportti .....	54
9.7	Vastuu verosta .....	54
9.8	Rekisteröintitietojen muutokset.....	54

9.8.1	Toiminnan muutokset .....	<b>Virhe. Kirjanmerkkiä ei ole määritetty.</b>
9.9	Arvonlisäverollisen toiminnan lopettaminen .....	55
9.9.1	Rekisteristä poistaminen .....	55
9.9.2	Arvonlisäverovelvollisuuden päättyessä tulee muistaa, että.....	56
10	Veron palauttaminen muille kuin verovelvollisille.....	56
10.1	Ulkomaankauppaa ja muuta nollaverokannan alaista toimintaa harjoittavat yritykset .....	56
10.2	Ulkomaaiset elinkeinonharjoittajat .....	56
10.3	Diplomaattiset edustustot .....	57
10.4	Kunnat.....	57
11	Veron palauttaminen suomalaisille elinkeinonharjoittajille muissa EU-maissa....	58
12	Neuvonta .....	58
12.1	Ennakkoratkaisu.....	58
12.2	Muu neuvonta.....	59
13	Muutoksenhaku .....	59
13.1	Yleistä muutoksenhausta.....	59
13.2	Oikaisu .....	59
13.3	Valitus Helsingin hallinto-oikeudelle.....	59
13.4	Jatkovalitus korkeimmalle hallinto-oikeudelle (KHO).....	60

# TERMEJÄ

## AJALLINEN KOHDISTAMINEN

Ajallista kohdistamista koskevien säännösten avulla määritellään se kalenterikuukausi, jolta myyntiin liittyvä vero suoritetaan ja vähennykset tehdään.

## ALARAJAHUOJENNUS

Verovelvollisuuden alarajaan liittyvä veronhuojennus, jonka voi saada kun tilikauden liikevaihto on alle 22 500 euroa.

## ARVONLISÄVEROTUNNISTE

Arvonlisäverotunnistetta eli arvonlisäveronumeroa tarvitaan käytäessä kauppaa muista EU-maista olevien yritysten kanssa.

## ARVONLISÄVEROVELVOLLISTEN REKISTERI

Verohallinnon ylläpitämä rekisteri arvonlisäverollisen toiminnan harjoittajista.

## EU-MYYNTI

Tavaroiden myynti tai siirto tai elinkeinonharjoittajille tapahtuvia myyntejä koskevan yleissäännön mukaisten palvelujen myynti toisessa EU-maassa olevalle arvonlisäverovelvolliselle.

## EU-OSTO

Tavaroiden osto tai siirto tai elinkeinonharjoittajille tapahtuvia myyntejä koskevan yleissäännön mukaisten palvelujen osto toisessa EU-maassa olevalta arvonlisäverovelvolliselta Suomeen.

## HAKEUTUMINEN

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisella tarkoitetaan vapaaehtoista verovelvollisuutta.

## KANSAINVÄLINEN KAUPPA

Tavaroiden ja palvelujen myynti Suomesta muihin EU-maihin tai EU:n ulkopuolelle.

## KIINTEISTÖ

Arvonlisäverotuksessa kiinteistöllä tarkoitetaan maa-alueen lisäksi myös rakennusta, pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa.

## KIINTEISTÖINVESTOINTI

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostaminen tai suorittaminen itse.

## KIINTEISTÖHAKEUTUJA

Kiinteistön omistaja tai vuokranantaja, joka on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöi-keuden luovuttamisen perusteella.

## KOMISSIOKAUPPA

Asiamies toimii tavaroiden ja palvelujen välittäjänä siten, että hän esiintyy asiakkaaseen nähden omissa nimissään.

## MAAHANTUONTI

Tavaroiden tuonti Suomeen EU:n ulkopuolelta.

## MARGINAALIVEROTUSMENETTELY

Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myyntiin sovellettava poikkeusmenettely.

## MATKATOIMISTOPALVELU

Erilaisista ostopalveluista koostuva palvelukokonaisuus, johon sovelletaan matkatoimistojen marginaaliverotusmenettelyä.

## MYYNTIMAA

Myyntimaasäännösten avulla ratkaistaan, onko tavara tai palvelu myyty Suomessa eli sovelletaanko myyntiin Suomen arvonlisäverolakia.

## NOLLAVEROKANNAN ALAINEN MYYNTI

Verotonta ulkomaankauppaa ja eräiden verottomien tavaroiden ja palvelujen myyntiä harjoittaval- la on myynnin verottomuudesta huolimatta oikeus saada palautuksena hankintoihin sisältyvä ve- ro.

## OIKAISUERÄ

Alennus, hyvitys, palautus tai muu sellainen erä, jolla on korjattu ostetun tai myydyin tavarain tai palvelun hintaa. Oikaisuerillä tarkoitetaan myös luottotappioita sekä palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettavia korvauksia.

## **OMAAIN KÄYTTÖÖN OTTAMINEN**

Arvonlisäveroa on suoritettava myös silloin, kun tavaroita tai palveluja siirretään arvonlisäverollisen toiminnan piiristä vähennyskelvottomaan käyttöön tai yrittäjän itsensä käyttöön. Arvonlisäverolaki sisältää lisäksi erityissäännöksiä rakentamispalvelujen, kiinteistöhallintapalvelujen ja henkilökunnalle luovutettujen tarjoilupalvelujen omasta käytöstä.

## **PALVELU**

Palveluilla tarkoitetaan kaikkia sellaisia hyödykkeitä, joita voidaan myydä liiketoiminnan muodossa ja jotka eivät ole tavaroita.

## **TAVARA**

Tavaroilla tarkoitetaan aineellisia esineitä eli irtaimia esineitä ja kiinteistöjä, sekä erilaisia energiahyödykkeitä kuten sähkö, kaasun, lämpö ja kylmyys.

## **TILITETTÄVÄ VERO**

Verokaudelta suoritettavien verojen ja vähennettävien verojen erotus, jonka verovelvollinen maksaa valtiolle.

## **VEROKANTA**

Verokannan avulla lasketaan liiketoimesta suoritettavan veron määrä. Veron peruste kerrotaan kulloinkin sovellettavalla verokannalla. Suomessa sovellettava yleinen verokanta on 23 % (30.6.2010 asti 22 %). Tämän ohella Suomessa sovelletaan myös alennettuja verokantoja.

## **VERON PERUSTE**

Tavarasta tai palvelusta suoritettava vastike, joka ei sisällä veron osuutta.

## **VERONKOROTUS**

Veroa voidaan korottaa veron maksuun tai ilmoitusvelvollisuuteen kohdistuneiden laiminlyöntien vuoksi.

## **VIENTI**

Tavaroiden myynti EU:n ulkopuolelle.

## **VÄHENNETTÄVÄ VERO**

Tavaroiden tai palvelujen ostosta, maahan tuodusta tavarasta tai EU-ostosta suoritettava vero, joka saadaan vähentää tilitettävää veroa laskettaessa.

## **VÄHÄINEN TOIMINTA**

Liiketoiminta, jonka liikevaihto tilikaudessa (12 kuukautta) on enintään 8 500 euroa.

## **VÄLITYSPALVELU**

Kaupankäyntiä, jossa asiamies toimii tavaroiden ja palvelujen välittäjänä siten, että hän esiintyy asiakkaaseen nähden päämiehen nimissä.

## **YHTEISÖHANKINTA**

Tavaroiden osto tai siirto toisessa EU-maassa olevalta arvonlisäverovelvolliselta Suomeen. Hankinnasta suoritetaan vero Suomessa.

## **YHTEISÖMYYNTI**

Tavaroiden myynti tai siirto toisessa EU-maassa olevalle arvonlisäverovelvolliselle. Veroa ei suoriteta Suomessa.

## **YHTYMÄ**

Arvonlisäverotuksessa yhtymällä tarkoitetaan yhteenliittymää, jonka kaksi tai useampi on muodostanut liikkeen harjoittamista varten, ja jonka tarkoituksena on toimia osakkaiden yhteiseen lukuun.

## **YTJ**

Patentti- ja rekisterihallituksen ja Verohallinnon yhteisesti ylläpitämä yritys- ja yhteisötietojärjestelmä.

## **Y-TUNNUS**

Yritys- ja yhteisötunnus, joka annetaan jokaiselle uudelle rekisteröintivelvolliselle.



# 1 ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS

## 1.1 Pääsääntö

Jokainen, joka harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palvelujen myyntiä, on arvonlisäverovelvollinen. Verovelvollisia ovat yleensä hyödykkeiden myyjät, mutta myös ostaja voi olla verovelvollinen. Ostaja on verovelvollinen esimerkiksi silloin, kun myyjänä on ulkomaalainen, joka ei ole verovelvollinen Suomessa (poikkeus rakentamispalvelujen käännytyssä verovelvollisuudessa). Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa on lisäksi jokainen, joka tuo maahan tavaroita. Verotus toimitetaan tällöin tullauksen yhteydessä. Samoin arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen ja palvelun EU-ostosta sekä tavarantoimituksen siirrosta varastointimenettelystä. Yksityishenkilö on myös verovelvollinen uusien kuljetusvälineiden hankinnasta toisista EU-maista.

Vain liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta on verollista. Tästä poikkeuksena on edellä mainittu ostajan verovelvollisuus tietyissä tilanteissa ja kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron suoritusvelvollisuus. Liiketoiminnan käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Käytännössä liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavantomainen yrittäjäriski.

Tavarantoimituksen tai palvelun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, jos siitä saatu vastike on ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa. Vain itsenäisesti harjoitettu toiminta voi olla liiketoimintaa. Toisen palveluksessa työsuhteessa toimiva henkilö ei harjoita itsenäistä ammatillista toimintaa eikä siten ole arvonlisäverovelvollinen. Liikkeenharjoittaja on tällöin se, jonka lukuun toimitaan. Työntekijänä pidetään henkilöä, jolle maksetusta palkasta on toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava sosiaaliturvamaksu.

Verovelvollisia ovat kaikki tavarantoimituksen ja palvelujen myyntiä harjoittavat elinkeinonharjoittajat yritysmuodosta riippumatta – toiminimellä yritystoimintaa harjoittavat luonnolliset henkilöt, yhtymät, osakeyhtiöt, osuuskunnat, aatteelliset yhdistykset, avoimet yhtiöt, kommandiittiyhtiöt tai muut yhteisöt. Arvonlisäverotuksessa yhtymänä pidetään yhteenliittymää, jossa kaksi tai useampi harjoittaa ilman yhtiömuotoa toimintaa yhteiseen lukuun.

Konkurssiin menneen elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus päättyy viimeistään konkurssiin asettamispäivänä. Konkurssipesä on verovelvollinen, jos se itsenäisesti harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa. Jos pesä vain myy elinkeinonharjoittajan liikeomaisuutta tai saattaa loppuun kesken olleet työt tai valmistuttaa olemassa olevan tilauskannan eikä se hanki vähäistä enempää uutta vaihto-omaisuutta, konkurssipesästä ei tule arvonlisäverovelvollista. Verovelvollisuuden päättyessä, tulee tilittää vero loppuvarastosta sekä laskuttamatta tai kertymättä olevista myynneistä. Verovelvollisuuden päättymisen ja veroseuraamusten jälkeen, myynti on verotonta.

Konkurssipesän hallinto voi kuitenkin halutessaan päästä arvonlisäverovelvolliseksi pelkästä realisointitoiminnasta. Jos konkurssipesä päättää toimia realisoinnin ajan verovelvollisena, ilmoitetaan tästä Verohallintoon. Kun loppuvarastoon kuuluvat tavarat on myyty, konkurssipesä antaa lopettamisilmoituksen.

## 1.2 Alkutuottajat

Alkutuotannon harjoittajaan sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä verovelvollisuuden periaatteita. Tämä merkitsee sitä, että verovelvollinen suorittaa arvonlisäveroa alkutuotteiden (esimerkiksi puutavara, elintarvikkeet, eläimet) myynnistä ja hänellä on vastaavasti oikeus vähentää alkutuotannon harjoittamiseen liittyvien hankintojen arvonlisäverot. Verovelvollisia ovat esimerkiksi maa- ja metsätaloudenharjoittajat, puutarhatalouden harjoittajat, kalankasvatustajat ja poronhoitajat. Verovelvollisuus voi koskea myös esimerkiksi kalastuskuntia, riistanhoitoyhdistyksiä ja metsästyssseuroja.

### 1.2.1 Alkutuotannon määrittely

Alkutuotannon harjoittamista on maatalouden, metsätalouden, puutarhatalouden, metsästyksen, kalastuksen, kalankasvatuksen, ravustuksen, ravunkasvatuksen, turkistarhauksen ja poronhoidon harjoittaminen sekä jäkälän ja käpyjen poiminta tai muu tällaisen luonnontuotteen talteen ottaminen.

Maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- ja metsätalouteen liittyvää toimintaa, jota ei pidetä maataloudesta erillisenä liikkeenä. Maatalous on määritelty arvonlisäverotuksessa samalla tavalla kuin tuloverotuksessa.

## 1.2.2 Tuet

Alkutuottajan verollisen myynnin määrään luetaan myös suoraan hintoihin liittyvät tuet.

EU-liittymissopimuksessa mainitut maataloudelle lisähintoina maksettavat siirtymäkauden tuet eivät ole verolliseen myyntiin luettavia tukia, koska niiden tarkoituksena ei ole hintojen alentaminen, vaan tuottajien tulotason turvaaminen siirtymäkauden aikana.

Tällaisia tukia ovat esimerkiksi kotieläintalouden tuotantotuki, kasvinviljelyn tuotantotuki ja nurten viljelijöiden tuki.

Tukia, jotka annetaan toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi ja joilla ei ole erityistä liittynää myytävien hyödykkeiden hintoihin, ei lueta verolliseen myyntiin. Tällaisia verottomia yleistukia ovat esimerkiksi maataloudelle annetut pinta-alamuutokset (euro/ha) ja kotieläinten lukumäärän perusteella annetut tuet (euro/eläin tai eläinyksikkö).

## 1.2.3 Poronmistajat

Poronmistajien arvonlisäverotus on toteutettu siten, että paliskuntaan kuuluvat poronmistajat rekisteröidään ryhmänä, jota pidetään arvonlisäverotuksessa yhtenä verovelvollisena. Paliskuntaryhmää verotetaan siitä myyntitoiminnasta, joka tuloverotuksessa luetaan poroverotuksen tuottope- rustelaskennassa porotalouden hyväksi. Poronmistajan harjoittama jalostustoiminta on yksilöllisen arvonlisäverotuksen piirissä.

Verovelvollisia ja verovastuussa poronhoitovuoden verosta ovat siis kaikki paliskunnan osakkaat, jotka poronhoitovuoden aikana omistavat poroja. Ryhmärekisteröinnin piirissä olevaa porotaloutta ei koske vähäisen toiminnan liikevaihtoraja (8 500 euroa), vaan poronmistajan ja paliskunnan kaikki myynti ryhmän ulkopuolisille on verollista. Jos porotalouden harjoittajalla on muuta arvonlisäverollista toimintaa (esimerkiksi metsätaloutta, maataloutta, käsitöiden valmistusta) kuin porotalous, sovelletaan tähän muuhun toimintaan 8 500 euron rajaa.

## 1.2.4 Euromääräinen alaraja

Alkutuottaja on arvonlisäverovelvollinen vain silloin, kun arvonlisäverolain mukainen liikevaihto ilman käyttöomaisuuden myyntihintoja on tilikaudelta yli 8 500 euroa. Käyttöomaisuutta ovat esimerkiksi traktorit, leikkuupuimurit, maansiirtokoneet ynnä muut maatalouden koneet. Liikevaihdon määrään luetaan myös muun kuin käyttöomaisuuskiinteistön tai kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutusten myynti, ulkomaille myynti ja muu niin sanottu nollaverokannan alainen myynti.

Alkutuottajan liikevaihto lasketaan kassaperiaatteen mukaan. Arvonlisäverotuksen liikevaihdon määrä ei tarkoita samaa kuin maatilatalouden tuloverotuksen maa- ja metsätalouden puhdas tulo.

Arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvaa toimintaa arvioidaan yhtenä kokonaisuutena alarajaa tarkasteltaessa. Jos alkutuottajan viljan myyntitulot ovat 5 000 euroa, puun myyntitulot 3 500 euroa ja karjan myyntitulot 1 500 euroa tilikaudelta, myyntitulot ylittävät 8 500 euron rajan. Eurorajaa laskettaessa otetaan mukaan myös muusta arvonlisäverollisesta toiminnasta saadut tulot.

Liikevaihtoon luetaan ostajalta veloitettu määrä siitä riippumatta, sisältyykö hintaan arvonlisävero vai ei.

## 1.3 Poikkeukset yleisestä verovelvollisuudesta

### 1.3.1 Vähäinen liiketoiminta

Tavaran tai palvelun myyjä on verovelvollinen vain silloin, kun arvonlisäverolaissa tarkoitettu liikevaihto (ei sisällä käyttöomaisuuden myyntejä) on tilikaudelta yli 8 500 euroa. Edellytyksenä on, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa.

Liikevaihtoon luettavilla myyntihinnoilla tarkoitetaan ostajalta veloitettuja määriä riippumatta siitä, sisältyykö hintaan arvonlisävero vai ei ja arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvaa toimintaa arvioidaan yhtenä kokonaisuutena alarajaa tarkasteltaessa.

Jos tilikausi on lyhyempi tai pidempi kuin 12 kuukautta, tilikauden liikevaihto muunnetaan vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa (kertomalla tilikauden liikevaihto luvulla 12 ja jakamalla tilikauden kuukausien lukumäärällä). Kuukausiksi luetaan täydet kalenterikuukaudet.

Tilikauden liikevaihtoon luetaan

- tavaroiden ja palvelujen verolliset myynnit
- nollaverokannan alaiset myynnit
- kiinteistön tai siihen kohdistuvien oikeuksien luovutukset ja myynnit (esimerkiksi kiinteistöistä saatu vuokratulo). Käyttöomaisuuskiinteistön ja elinkeinonharjoittajan yksityistalouteen kuuluvan kiinteistön luovutusta ei oteta huomioon liikevaihtoa laskettaessa.
- rahoituspalvelujen myynnit
- vakuutuspalvelujen myynnit.

Yhteismäärään luetaan myös kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomat myynnit.

Liikevaihtoon ei lueta liitännäisten rahoitus- ja vakuutuspalvelujen eikä käyttöomaisuuden myyntihintoja.

Verovelvollisuuden alarajaan ei vaikuta yrityksen toimintamuoto. Jos tilikauden liikevaihto ylittää 8 500 euron rajan, on koko tilikauden myynnistä suoritettava arvonlisävero. Jos liikevaihto on enintään 8 500 euroa, elinkeinonharjoittajan ei tarvitse ilmoittautua verovelvolliseksi. Euromääräinen alaraja on sama, vaikka toiminta aloitettaisiin kesken tilikauden.

Jos jälkepäin havaitaan, että verovelvolliseksi ilmoittautuneen liikevaihto jää tilikaudelta alle 8 500 euron, hänet poistetaan rekisteristä vain, jos hän sitä vaatii. Poistaminen tapahtuu aikaisintaan siitä päivästä lukien, jolloin vaatimus saapuu Verohallintoon, eikä maksettuja veroja palauteta tai tehtyjä maksuunpanopäätöksiä kumota (katso kuitenkin kohta alarajaan liittyvästä huojennuksesta kappale 7.3.4). Jos taas elinkeinonharjoittaja on arvioinut liikevaihtonsa liian pieneksi ja 8 500 euron alaraja ylittyy, hänet merkitään verovelvolliseksi kyseessä olevan tilikauden alusta tai, jos toiminta on alkanut kesken tilikauden, aloittamispäivästä.

Yleistä verovelvollisuuden alarajaa ei sovelleta ulkomaalaiseen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotukseen eikä kuntiin.

### **1.3.2 Sokeat henkilöt ja vaikeavammaiset yrittäjät**

Sokea henkilö ei ole verovelvollinen toiminnasta, joka käsittää yksinomaan hänen valmistamiensa tavaroiden tai hänen suorittamiensa tavaraan kohdistuvien työsuoritusten myyntiä. Edellytyksenä on lisäksi, että hän ei käytä toiminnassaan apulaisina muita kuin aviopuolisoaan tai 18 vuotta nuorempia jälkeläisiään ja enintään yhtä muuta henkilöä. Myös vaikeavammaiset yrittäjät, joiden työ- ja toimintakyky on alentunut vähintään 70 % ja joiden toiminta muutoin täyttää kaikki edellä luetellut edellytykset, on vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta vuosina 1995 – 2011.

### **1.3.3 Yleishyödylliset yhteisöt**

Yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia vain toiminnasta, josta saatua tuloa pidetään tuloverolain (1535/92) mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Lisäksi yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen tarjoilupalvelun ja kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön ottamisesta.

Yhteisö on yleishyödyllinen,

- jos se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä ja
- jos sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin ja
- jos se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena tai kohtuullista suurempaa palkkana tai muuna hyvityksenä.

Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa

- maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa
- työväenyhdistystä ja työmarkkinajärjestöä
- nuoriso- tai urheiluseuraa
- näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaaajantoimintaa edistävää yhdistystä

- puolurekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä
- muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen, sosiaalisen toiminnan harjoittaminen tai tieteen tai taiteen tukeminen.

Maakunta, kunta tai kuntayhtymä eivät ole yleishyödyllisiä yhteisöjä. Henkilöyhtiöt, laivanisännistöyhtiöt ja yhteismetsäyhteenliittymät eivät ole yhteisöjä vaan tuloverotuksen elinkeinoyhtymiä.

Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä (TVL 23.3 §):

- 1) yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa
- 2) jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa
- 3) adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojen keräyksestä saatua tuloa
- 4) sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa
- 5) bingopelin pitämisestä saatua tuloa.

Yleishyödylliselle yhteisölle tuloverotuksessa veronhuojennuksena myönnettyllä elinkeinotulon verovapaudella ei ole vaikutusta toiminnan arvonlisäverovelvollisuuteen.

### 1.3.4 Uskonnolliset yhdyskunnat

Evangelisluterilaisen kirkon, ortodoksisen kirkkokunnan tai muun uskonnollisen yhdyskunnan ja niiden seurakuntien ei ole suoritettava arvonlisäveroa edellä mainitusta TVL 23.3 §:n 1-5 kohdassa tarkoitettua toiminnasta.

### 1.3.5 Julkisyhteisöt

Valtio on yhtenä yksikkönä arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä. Poikkeuksena kuitenkin muun muassa valtion liikelaitokset, huoltovarmuuskeskus, Suomen Pankki ja kansaneläkelaitos, joista kukin on yleisten sääntöjen mukaan erikseen verovelvollinen.

Valtion ei ole suoritettava arvonlisäveroa viranomaistoimintoina tapahtuvista tavaroiden ja palvelujen luovutuksista. Viranomaistoimintaa ovat viranomaisten suoritteet, joiden kysyntä perustuu lakiin tai asetukseen ja jonka tuottamiseen viranomaisella on tosiasiallinen yksinoikeus. Tällaisia suoritteita ovat esimerkiksi patentti, ajokortti, passi, henkilökortti, liikennelupa ja ajoneuvon rekisteröinti.

Kunnat, kuntayhtymät ja Ahvenanmaan maakunta ovat verovelvollisia liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä. Valtion verotonta viranomaistoimintaa koskevia periaatteita sovelletaan myös kuntiin, kun harkitaan sitä, tapahtuuko toiminta liiketoiminnan muodossa. Poikkeuksen tästä muodostavat kuntien ja Helsingin seudun liikenne -kuntayhtymän harjoittama tai järjestämä henkilökuljetustoiminta, joka on verollista toimintaa, vaikkei sitä harjoitettaisikaan liiketoiminnan muodossa.

Verollisia ovat esimerkiksi maksuperusteiset jakelu- ja huoltomaksut, kuten veden toimittaminen, jätevedenpuhdistus ja jätehuolto. Kuntien rakennustarkastusmaksu on sen sijaan viranomaismaksuna veroton, koska tehtävää ei voi siirtää yksityisen elinkeinonharjoittajan tehtäväksi.

Kukin kunta tai kuntayhtymä on erikseen verovelvollinen. Kunta katsotaan arvonlisäverotuksessa yhdeksi yksiköksi, vaikka se harjoittaisi useita verollisia toimintoja.

### 1.3.6 Ulkomaalaiset ja ostajan verovelvollisuus (käännetty verovelvollisuus)

Suomessa liiketoiminnan muodossa harjoitetusta tavaroiden ja palvelujen myynnistä on suoritettava arvonlisäveroa, vaikka myyjä olisi ulkomainen elinkeinonharjoittaja. Katso myös Verohallinnon ohje 185 Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa.

Jos ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole ha-  
keutunut täällä verovelvolliseksi, veron hänen myymistään tavaroista ja palveluista suorittaa usein ostaja (käännetty verovelvollisuus). Jos ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka, hän on verovelvollinen Suomessa tapahtuvasta myynnistä normaaliin tapaan.

Ostajan verovelvollisuuteen ei sovelleta verovelvollisuuden alarajaa. Suomessa ei-  
verovelvolliselta ulkomaalaiselta tehdystä ostosta ovat verovelvollisia muun muassa yleishyödylliset yhteisöt, pankit, seurakunnat ja kunnat. Valtio ei ole ostajana verovelvollinen. Tällöin ei myöskään ulkomaalainen myyjä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ole verovelvollinen.

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta ja ulkomaalainen myyjä on siten aina verovelvollinen, jos

- ostajana on ulkomaalainen, jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa ja jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin (poikkeus kahden ulkomaisen elinkeinonharjoittajan välisessä rakentamispalvelun myynnissä, katso kappale 2.3.2 Rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus)
- ostajana on yksityishenkilö
- kyseessä on tavarankaukomyynti yksityishenkilöille ja näihin rinnastetuille tahoille
- kyseessä on henkilökuljetuspalvelut
- kyseessä ovat seuraavat Suomessa järjestettyihin tilaisuuksiin liittyvät palvelut: elinkeinonharjoittajalle luovutettu oikeus pääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu. Kuluttajalle luovutetut palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde-, ja urheilutilaisuuksiin, messuihin, näyttelyihin ja muihin vastaaviin palveluihin sekä niiden järjestämiseen.

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Liikepaikka on esimerkiksi laitos, huoneisto tai laitteisto, jota käytetään yrityksen liiketoiminnassa. Liikepaikan tulee olla pysyvä ja toiminnan säännöllistä, vaikkei sen tarvitse olla keskeytymätöntä. Lisäksi yrityksen tulee harjoittaa liiketoimintaansa kokonaan tai osittain siinä käsin. Kiinteä toimipaikka muodostuu esimerkiksi silloin, kun kuljetuspalveluja harjoitettaessa noudatetaan tiettyä aikataulua ja reittiä.

Rakennus- ja asennusurakat muodostavat pysyvän liikepaikan, jos urakka kestää ilman pitempää keskeytystä vähintään 9 kuukautta tai jos useat eri aikoina katkotta alkavat urakointikohteet kestävät vähintään 9 kuukautta. Kiinteän toimipaikan katsotaan tuolloin muodostuvan toiminnan alkaessa eikä vasta 9 kuukauden kuluttua.

Kiinteistöjen tai irtaimen vuokraus sekä immateriaalioikeuksien käyttöoikeuden luovuttaminen ei sinällään muodosta kiinteää toimipaikkaa.

Kiinteitä toimipaikkoja ovat esimerkiksi:

- liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, toimistot, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät ja osto- tai myyntipaikat
- kaivokset, louhokset, turpeenotto- ja muut sellaiset luonnonvarojen talteenotto- ja varastot. Ostajan luona olevat niin sanotut konsignaatiovarastot, joissa ei ole myyjän määräysvallan alaista henkilökuntaa, eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa.

### 1.3.7 Muut käännetyn verovelvollisuuden tilanteet

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan sellaisen kulta-aineksen ja kultapuolivalmisteen myyntiin, jonka pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa ja joka myydään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle ostajalle. Jos kulta-aineksen tai kultapuolivalmisteen pitoisuus on alle 325 tuhannesosaa, myyjä tilittää veron myynnistä normaaliin tapaan.

Sijoituskullan myynti, välitys, yhteisöhankinta ja maahantuonti on verotonta.

Sijoituskullan myynti ja välitys voi kuitenkin tietyin edellytyksin olla myyjän tai välittäjän valinnan mukaan myös verollista. Kun sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden, sovelletaan kaupoissa käännettyä verovelvollisuutta, jos ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tällöin ostaja on myyjän puolesta verovelvollinen sijoituskullan verollisesta myynnistä. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta silloin, kun sijoituskullan välittäjä valitsee verollisuuden, vaan hän on itse verovelvollinen.

## **1.4 Verovelvolliseksi hakeutuminen**

### **1.4.1 Vapaaehtoinen verovelvollisuus**

Verovelvolliseksi hakeutuvan on täytettävä perustamisilmoitus (tai muutos- ja lopettamisilmoitus, jos hänellä jo on Y-tunnus). Lomakkeita saa Internet-osoitteesta [www.ytj.fi](http://www.ytj.fi), Verohallinnon toimipisteistä, Patentti- ja rekisterihallituksesta, ELY-keskuksista ja maistraateista.

Hakeutumisen edellytyksenä on, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa ja että se ilman vähäisen liiketoiminnan erityissäännöstä olisi aiheuttanut verovelvollisuuden. Liiketoiminnan käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Käytännössä liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski.

Verovelvollisuus alkaa aikaisintaan siitä päivästä, jona hakemus on saapunut Verohallintoon.

Verovelvolliseksi hakeutunutta ei poisteta verovelvollisten rekisteristä taannehtivasti ja poistaminen voidaan tehdä aikaisintaan siitä hetkestä, kun lopettamisilmoituksella esitetty vaatimus on saapunut Verohallintoon.

Toiminnan lopettamishetkellä haltuun jääneestä vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankitusta liikeomaisuudesta (tuotevarastosta, rakennuksista, koneista) maksetaan vero oman käytön säännösten mukaisesti.

### **1.4.2 Vähäinen liiketoiminta, yleishyödylliset yhteisöt, uskonnolliset yhdyskunnat, sokeat henkilöt ja vaikeavammaiset yrittäjät**

Vähäisen liiketoiminnan harjoittajilla, yleishyödyllisillä yhteisöillä ja uskonnollisilla yhdyskunnilla sekä sokeilla henkilöillä on oikeus hakemuksesta päästä verovelvollisiksi. Tämä mahdollisuus on myös niillä vaikeavammaisilla yrittäjillä, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäveroverosta vuosina 1995 - 2011. Hakeutumalla verovelvolliseksi tällaiset elinkeinonharjoittajat maksavat myynnistä normaalisti veroa, mutta voivat vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron. Hakeutumisen edellytyksenä on, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa ja että se ilman erityissäännöksiä olisi aiheuttanut verovelvollisuuden.

### **1.4.3 Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajat**

Kiinteistön vuokraaminen ja käyttöoikeuden luovuttaminen on pääsäännön mukaan verotonta. Vuokranantajalla tai kiinteistön omistajalla on kuitenkin oikeus hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi kiinteistön vuokraamisesta tai vastiketuloista, jolloin hän voi vähentää kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron siltä osin kuin se kohdistuu verollisena luovutettaviin tiloihin.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta hakeutumisen edellytyksenä on, että kiinteistöä käyttävä osakas tai vuokralainen harjoittaa siinä jatkuvaluonteisesti vähennykseen oikeuttavaa toimintaa tai käyttäjänä on valtio tai yliopisto. Lisäksi käyttöoikeuden luovuttajan verovelvollisuuden edellytyksenä on, että myös luovutuksensaaja hakeutuu verovelvolliseksi, jos luovutuksensaaja luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden edelleen. Hakeutumisketjun tulee siten olla aukoton ensimmäisestä verovelvolliseksi hakeutuneesta luovuttajasta loppukäyttäjälle luovuttaneeseen edelleenvuokraajaan. Kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi vain, jos sen osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai jos osakkaana on valtio tai yliopisto.

Pienin yksikkö, josta voi hakeutua verovelvolliseksi, on huoneisto tai muu selvästi erotettava, toiminnallisen kokonaisuuden muodostava tila. Kun kiinteistön omistaja tai vuokranantaja on jo kertaalleen hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta, hänen ei tarvitse antaa uutta perustamismoitusta, kun hänelle tulee uusia kiinteistöjä tai huoneistoja arvonlisäverolliseen vuokraus toimintaan.

Arvonlisäveroa suoritetaan vastikkeen kokonaismäärästä. Vuokramaksun tai yhtiövastikkeen lisäksi mukaan luetaan vuokranantajan tai kiinteistöyhtiön esimerkiksi vedestä, lämmöstä, sähköstä, kaasusta ja jätehuollosta veloittamat korvaukset. Kiinteistöyhtiölle maksettuja pääomasuorituksia ei lueta veron perusteeseen, vaikka ne perittäisiin yhtiövastikkeeseen sisältyvinä. Pääomasuorituksia ovat erät, jotka käsitellään kiinteistöyhteisön kirjanpidossa omien pääomien lisäyksenä.

Verollista kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta varten tapahtuneet verolliset hankinnat ovat vähennykselpoisia. Verovelvollisuus alkaa aikaisintaan siitä päivästä, jona hakemus on saapunut Verohallintoon.

Jos kiinteistö hakeutujalla on oikeus taannehtivaan vähennykseen (AVL 106 §) kiinteistön uudisrakentamisen tai perusparannuksen hankintaan sisältyvästä verosta, hänet merkitään arvonlisäverovelvolliseksi jo toiminnan aloittamisajankohdasta lukien. Toiminta alkaa, kun rakennuksen käyttö vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen alkaa.

Verovelvollisuus päättyy vasta, kun verovelvolliseksi hakeutumisen edellytykset ovat päättyneet.

Kiinteistön omistajan tai vuokranantajan hakeutumisedellytysten katsotaan päättyneen, kun

- vuokralainen tai osakas lopettaa arvonlisäverollisen toiminnan
- vuokralainen tai osakas muuttaa pois ja uusi ei-verovelvollinen vuokralainen tai osakas muuttaa tilalle
- kiinteistön omistaja myy kiinteistön
- kiinteistön omistaja ottaa kiinteistön muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Kiinteistö hakeutuja antaa lopettamismoituksen vasta silloin, kun hakeutumisen edellytykset ovat lakanneet kaikkien kiinteistöjen osalta.

Kiinteistö hakeutujan on tarkistusvelvollinen kiinteistöinvestointien osalta, jos kiinteistö hakeutumisen edellytykset päättyvät ennen kuin 10 vuotta on kulunut sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut. Itse suoritettujen uudisrakentamis- ja perusparannustöiden osalta on tällöin suoritettava oman käytön veroa, jos kaikenlaiset rakentamispalkat sosiaalikuluihin ovat ylittäneet 50 000 euroa rakentamisvuonna. Tarkistusmenettelystä katso kappale 2.5 Kiinteistöinvestoinnit ja tarkistusmenettely.

Katso myös Verohallinnon ohje 1962/40/2007 Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen.

#### **1.4.4 Yhteisöhankkija**

Elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta ei miltään osin oikeuta vähennykseen ja oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, on verovelvollinen tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos yhteisöhankinnat ylittävät kalenterivuonna 10 000 euroa tai jos ne edellisenä kalenterivuonna ovat ylittäneet 10 000 euroa. Elinkeinonharjoittajalla ja oikeushenkilöllä on kuitenkin mahdollisuus tulla hakemuksesta verovelvolliseksi ja maksaa hankinnoistaan tällöin ostomaan arvonlisäveron sijasta Suomen arvonlisävero, vaikka yhteisöhankinnat eivät ylitä mainittuja määriä. Hakeutujan tulee ilmoittaa aika (vähintään kaksi vuotta), jonka hän on verovelvollisena.

#### **1.4.5 Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja**

Ilman kiinteää toimipaikkaa toimiva ulkomaalainen voi tulla hakemuksen perusteella verovelvolliseksi Suomessa harjoittamastaan myynnistä. Hakemuksen hyväksymisen edellytyksenä on, että ulkomaalaisella on Suomessa kotipaikan omaava Verohallinnon hyväksymä edustaja (edustajaa ei vaadita muun muassa silloin, kun ulkomaalaisella on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka toisessa EU-maassa). Edustajan on hoidettava verovelvollisuudesta aiheutuvat hallinnolliset velvollisuudet ja pidettävä sellaista kirjanpitoa, että siitä saadaan luotettavasti selville veron määrääytymisen kannalta merkitykselliset seikat. Verohallinto voi lisäksi vaatia ulkomaalaista asettamaan vakuuden veron suorittamisesta.

Katso myös Verohallinnon ohje 185 Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa.

### 1.4.6 Kaukomyyjä

Kaukomyynnillä tarkoitetaan EU:n sisämarkkina-alueella tapahtuvaa tavarankäytön myyntiä, jossa myyjä huolehtii tavaroiden kuljettamisesta määränpäämaahan yksityishenkilöille tai heihin rinnastettaville henkilöille (muun muassa postimyyntitilaus). Kaukomyyntiä ei veroteta Suomessa, jos myyjän myynnit Suomeen ovat enintään 35 000 euroa kalenterivuodessa ilman veron osuutta ja jos tällaisen myynnin yhteismäärä on edellisenä vuotena ollut enintään 35 000 euroa. Tällöin myynnistä maksetaan vero myyjän maassa. Kaukomyyntiä harjoittava elinkeinonharjoittaja voi kuitenkin tehdä kuljetuksen lähtömaan viranomaiselle hakemuksen siitä, että kaukomyynti verotetaan myyjän maan (kuljetuksen lähtömaan) sijasta ostajan maassa (kuljetuksen päättymismaassa). Tällöin ulkomaalainen hakeutuu Suomessa verovelvolliseksi kaukomyynnistä.

Katso myös Verohallinnon ohje 181 Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa.

### 1.4.7 Sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä EU:n ulkopuolelle sijoittautuneille myyjille

EU:n ulkopuolellekin sijoittautuneet yritykset ovat arvonlisäverovelvollisia kuluttajille ja muille elinkeinonharjoittajille tapahtuvista sähköisten palvelujen myynneistä. Erityisjärjestelmän tarkoituksena on helpottaa näiden myyjien toimimista verovelvollisena EU:n jäsenvaltioissa. Järjestelmää käyttävä myyjä voi hoitaa arvonlisäverotukseen liittyvät ilmoitus- ja maksuvelvollisuutensa kaikkiin jäsenvaltioihin valitsemansa jäsenvaltion kautta. Järjestelmässä sekä rekisteröintiin liittyvät ilmoitukset että veroilmoitukset annetaan sähköisesti verovelvollisen valitsemaan tunnistamisjäsenvaltioon. Erityisjärjestelmän käyttö on vapaaehtoista. Jos myyjä ei halua käyttää erityisjärjestelmää, hänen on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi kaikkiin niihin jäsenvaltioihin, joissa hänellä on myyntiä kuluttajille.

Erityisjärjestelmä koskee vain sähköisten palvelujen myyntejä. Sähköisiä palveluja ovat

- 1) verkkosivujen luovuttaminen ja isännöinti (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito
- 2) ohjelmistojen luovutus ja niiden päivitys
- 3) kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön
- 4) musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien, sekä poliittisten, kulttuuri-, taideurheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien toimittaminen
- 5) etäopetuspalvelujen suorittaminen
- 6) edellä 1 – 5 kohdassa mainittujen palvelujen kaltaiset palvelut.

Erityisjärjestelmän kautta ei voi saada palautusta vähennettävästä verosta. Myyjä voi hakea erikseen ulkomaalaispalautusta. Katso myös Verohallituksen ohje Sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä Dnro 1508/40/2003, 5.6.2003.

## 2 ARVONLISÄVEROLLINEN TOIMINTA

Arvonlisäveroa suoritetaan

- liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön ja palvelun myynnistä
- Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön maahantuonnista
- Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön EU-ostosta (yhteisöostosta) ja palvelun EU-ostosta
- Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön siirrosta varastointimenettelyistä.

Kaikki Suomessa harjoitettu elinkeinotoiminta on pääsääntöisesti arvonlisäverollista toimintaa. Poikkeukset tästä pääsäännöstä on määritelty laissa erikseen.

Arvonlisäveroa suoritetaan vain Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön ja palvelun myynnistä. Jos myynti ei lain mukaan tapahdu Suomessa, myynti on Suomen arvonlisäverotuksen ulkopuolista toimintaa.



Suomella tarkoitetaan EU:n lainsäädännön mukaista Suomen arvonlisäveroaletta ja Ahvenanmaan maakuntaa. Ahvenanmaan maakuntaa pidetään arvonlisäverotuksessa kolmannen maan asemassa suhteessa muuhun Suomen alueeseen sekä suhteessa muihin EU-maihin. (Katso myös Verohallinnon ohje 176 Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa.)

Suomen alueella tarkoitetaan Suomen valtioon maantieteellisesti kuuluvaa aluetta. Suomen alueeseen kuuluvat myös aluevedet, ilmatila sekä vapaa-alueet ja tullivarastot. Suomessa tapahtuva myyntikin voi olla ulkomaille myyntinä verotonta.

## **2.1 Tavara ja palvelu**

### **2.1.1 Tavara**

Arvonlisäverolaissa tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä. Tavarana pidetään paitsi irtainta esinettä myös kiinteistöä. Kiinteistön omistus-, käyttö- tai muun oikeuden luovutukset ovat kuitenkin yleensä verottomia. (Katso myös kappale 2.5 Kiinteistöinvestoinnit ja tarkistusmenettely sekä oman käytön erikoistilanteet kappale 2.4.2). Tavarana pidetään myös sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä.

Tavaran myyntiä on tavaran omistusoikeuden vastikkeellinen luovutus. Koska tavaraa vuokratessa vuokraesineen omistusoikeus ei siirry vuokralleottajalle, tavaran vuokraustoiminta on palvelun myyntiä. Jos vuokraukseen kuitenkin liittyy sitova lunastuslauseke, vuokrausta pidetään tavaran, ei palvelun myyntinä. Osamaksukaupassa on omistusoikeuden tilapäisestä pidätysehdestä huolimatta kysymys tavaran myynnistä.

### **2.1.2 Palvelu**

Palveluja ovat kaikki muut hyödykkeet, joita myydään liiketoiminnan muodossa. Jollei siis liiketoiminnan muodossa myytävä hyödyke ole tavara, se on palvelu. Palveluja ovat esimerkiksi huolto-, korjaus-, tarkastus- tai muut työsuoritukset, tavaran käyttö- tai muu oikeus, tarjoilu, tai vastiketta vastaan annettu sitoumus pidäytyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa tai tilaa. Palvelun myyntiä ovat siten kaikki ne vastiketta vastaan tapahtuvat hyödykkeiden luovutukset, joissa ei luovuteta tavaran omistusoikeutta.

### **2.1.3 Komissiokauppa ja välityskauppa**

Komissiokaupassa ovat arvonlisäverovelvollisia molemmat komissiosopimuksen osapuolet. Myyntikomissiossa päämiehen katsotaan myyvän hyödykkeen asiamiehelle ja luovutus lopulliselle asiakkaalle on asiamiehen myyntiä. Vastaavasti ostokomissiossa katsotaan asiamiehen myyvän hyödykkeen päämiehelle ja myyjän asiamiehelle. Päämiehen ja asiamiehen verokohtelussa voi olla eroa. Päämiehen myynti saattaa esimerkiksi yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan säännöksen perusteella olla veroton, mutta tavaroita kauppaava asiamies joutuu suorittamaan myynnistään arvonlisäveroa.

Jos asiamies ei toimi omissa vaan päämiehen nimissä, hän myy päämiehelleen verollista välityspalvelua. Välityspalvelu on verollinen riippumatta siitä, onko välitettävän tavaran tai palvelun myynnistä suoritettava veroa. Siten vaikka esimerkiksi sanoma- tai aikakauslehtien tilausmyynti on lehtitalolle verotonta myyntiä, tilausten välitys on verollista. Poikkeuksena on kuitenkin erikseen verottomaksi säädetty palvelut.

## **2.2 Tavarán myynti Suomessa**

Tavara on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajalle Suomessa. Ostajalle kuljetettava tavara on myyty Suomessa luovutuspaikasta riippumatta, jos tavara on Suomessa silloin, kun kuljetus ostajan luokse alkaa. Kuljetuksen suorittajana voi olla myyjä tai ostaja tai heidän järjestämänsä itsenäinen rahdinkuljettaja. Kuitenkin jos myyjä myy toimittamansa tavarat asennettuina tai kokoonpantuina toisessa EU-maassa, myynnin katsotaan tapahtuneen siinä valtiossa, missä asentaminen tai kokoonpano tapahtuu.

Myös niin sanottua kaukomyyntiä koskevat säännökset voivat johtaa siihen, ettei myyntiä veroteta Suomessa. Jos suomalaisen yrityksen kaukomyynti toiseen EU-maahan ylittää kalenterivuodessa tietyn rajan, yritys joutuu tästä myynnistä verovelvolliseksi siinä maassa, minne tavara toimitetaan. Kyseisen rajan alittava myynti verotetaan Suomessa. Kaukomyyntiä on tavarantoimitettuna toisessa yhteisömaassa olevalle ei-arvonlisäverovelvolliselle asiakkaalle. (Katso myös Verohallinnon ohje 181 Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa.)

Tavara on myyty Suomessa myös silloin, kun myyjä tuo sen Suomeen myyntiä varten, vaikka tavara on yhteisön ulkopuolella kuljetuksen alkaessa.

Sähkö ja maakaasuverkon kautta toimitettava kaasu, joka myydään verovelvolliselle jälleenmyyjälle, on myyty Suomessa, jos verovelvollisella jälleenmyyjällä on täällä kiinteä toimipaikka, johon nämä tavarat luovutetaan. Jos näitä tavaroita ei luovuteta Suomessa tai muualla olevaan kiinteään toimipaikkaan, niiden myynti on tapahtunut Suomessa, jos verovelvollisen jälleenmyyjän kotipaikka on täällä. Sähkö ja maakaasuverkon kautta toimitettava kaasu, jota ei myydä verovelvolliselle jälleenmyyjälle, on myyty Suomessa, jos ostaja tosiasiallisesti kuluttaa ne täällä. Jos ostaja ei tosiasiallisesti kuluta näitä tavaroita tai osaa niistä, kuluttamattomat tavarat katsotaan kulutetuiksi Suomessa, jos ostajalla on täällä kiinteä toimipaikka, johon nämä tavarat luovutetaan. Jos näitä tavaroita ei luovuteta Suomessa tai muualla olevaan kiinteään toimipaikkaan, ostajan katsotaan kuluttaneen tavarat Suomessa, jos ostajan kotipaikka on täällä. Verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan tässä elinkeinonharjoittajaa, jonka pääasiallisena toimintana kaasun ja sähkön ostojen osalta on kyseisten tuotteiden jälleenmyynti (oma kulutus hyvin vähäinen).

## 2.3 Yleistä palvelukaupasta

Palvelun myynnistä tulee suorittaa pääsääntöisesti vero, ellei perustetta verottomuudelle ole. Vero maksetaan pääsääntöisesti palvelun kulutusmaahan. Kulutusmaan määrittämisessä käytetään palvelujen myyntimaasäännöksiä.

Mikäli palvelujen myyntimaasäännösten mukaan palvelun myyntimaa on Suomi, tulee myynnistä tilittää arvonlisävero Suomeen. Myyntimaasäännöt eivät kerro tuleeko myynnistä suorittaa arvonlisäveroa tai ostosta käännetyn verovelvollisuuden perusteella vaan ne määräävät minkä maan arvonlisäverosäännöksiä myyntiin tulee soveltaa. Poikkeukset myynnin verollisuudesta on arvonlisäverolain luvussa 4 (katso luku 3 Arvonlisäveroton toiminta). Kansainväliseen palvelukauppaan liittyvät verottomuudet taas ovat arvonlisäverolain luvussa 6.

Kulutusmaaperiaatteen mukaisesti palvelu katsotaan usein kulutetuksi maassa, johon palvelun myyjä ei ole sijoittautunut. Yritysten välisessä kaupassa ongelma voidaan ratkaista niin sanotun käännetyn verovelvollisuuden avulla. Kuluttajakaupassa taas tätä mahdollisuutta ei ole. Kuluttajalle suuntautuvassa kaupassa myyjä voi joutua rekisteröitymään palvelun myyntimaassa.

Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että ostaja suorittaa arvonlisäveron myyjän puolesta myyntimaassa. Myyjä veloittaa tuolloin palvelun ilman oman maasta arvonlisäveroa. Ostajalla on oikeus vähentää myyjän puolesta suorittamansa arvonlisäveron vähennysoikeuden yleisten periaatteiden mukaan.

### 2.3.1 Palvelujen myyntimaasäännökset ja kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomat palvelujen myynnit 1.1.2010 alkaen

Palvelujen myyntimaasäännökset määrittelevät, millä valtiolla on oikeus verottaa myyntiä. Arvonlisäverolain 64 – 69 l § sisältävät säännökset siitä, milloin palvelun myynti tapahtuu Suomessa. Kun myynti tapahtuu Suomessa, myynnistä on maksettava Suomen arvonlisävero. Veron suorittaa myyjä, jollei myyntiin sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Arvonlisäverolain 71 §:ssä on lueteltu ne kansainväliseen kauppaan liittyvät palvelut, joiden myynti on verotonta. Lain 72 d §:ssä on mainittu ne palvelumyynnit, jotka ovat ostajan statuksen vuoksi verottomia.

Elinkeinoharjoittajalle ja muulle kuin elinkeinoharjoittajalle (kuluttajalle) tapahtuvaa palvelumyyntiä koskevat eri myyntimaan **yleissäännöt**. Elinkeinoharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittautunut ja kuluttajalle tapahtuvat myynnit siinä maassa, jonne myyjä on sijoittautunut.

Elinkeinoharjoittajalle tapahtuvassa palvelumyynnissä sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä seuraaviin palveluihin:

- kiinteistöön kohdistuvat palvelut, myös kiinteistönvälitys

- henkilökuljetuspalvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- matkatoimistopalvelut.

Kuluttajalle tapahtuvassa palvelumyynnissä sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä seuraaviin palveluihin:

- kiinteistöön kohdistuvat palvelut, myös kiinteistönvälitys
- henkilökuljetuspalvelut
- tavarankuljetuspalvelut
- kuljetukseen liittyvät palvelut
- irtaimen esineeseen liittyvät palvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- välityspalvelut
- EU:n ulkopuolelle tapahtuvat immateriaalipalvelujen, radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit
- EU:n ulkopuolelle ja ulkopuolelta Suomeen tapahtuvat radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit.

Kun palvelun myyntimaahan vaikuttaa ostajan asema, myyjän on tarvittavaa huolellisuutta noudattaen tarkastettava, onko ostaja kuluttaja vai elinkeinonharjoittaja tai sellainen oikeushenkilö, johon sovelletaan elinkeinonharjoittajia koskevia myyntimaasäännöksiä.

Katso myös Verohallinnon ohje 178 Arvonlisäveroitus kansainvälisessä palvelukaupassa 31.12.2009 sekä Verohallinnon ohje 201 Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäveroitus 1.1.2010 alkaen. Ahvenanmaan osalta katso myös Verohallinnon ohje 176 Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa.

#### **Poikkeukset Suomessa luovutettujen kuljetukseen liittyvien palveluiden verollisuudesta:**

- EU:n ulkopuolelle kuljetettavaa tavaraa koskevan kuljetuspalvelun myynti ja tällaiseen kuljetuspalveluun välittömästi liittyvän lastaus-, purku- ja muun sellaisen palvelun myynti on veroton. Myyjällä on näyttövelvollisuus siitä, että kysymys on EU:n ulkopuolelle kuljetettavan tavaran käsittelyyn välittömästi liittyvistä palveluista. Verottomuuden edellytykset voidaan näyttää esimerkiksi vieni-ilmoituksella tai rahtiasiakirjoilla. Siten Suomen sisäiset kuljetukset, esimerkiksi väli Tampere-Helsinki Tampereelta Kiovaan tapahtuvassa kuljetuksessa voidaan laskuttaa verotta edellyttäen, että kuljetuspalvelun myyjä voi näyttää, että on kysymys EU:n ulkopuolelle tapahtuvaan kuljetukseen liittyvästä kuljetuksesta.
- Ulkoisessa passitusmenettelyssä olevaa tavaraa tai sisäisessä passitusmenettelyssä olevaa maahantuotavaa tavaraa koskevan kuljetuspalvelun myynti ja tällaiseen kuljetuspalveluun välittömästi liittyvän lastaus-, purku- ja muun sellaisen palvelun myynti on verotonta. Ulkoista passitusmenettelyä käytetään tullaamattoman kolmannen maan tavaran ja tiettyjen erityisvalvottavien yhteisötavaroiden siirtoihin EU:n sisällä. Sisäistä passitusta taas käytetään normaalien yhteisötavaroiden siirtoihin Efta-maihin tai niiden kautta toisiin EU-maihin.
- Kun kuljetus-, lastaus-, purku- ja muut vastaavat palvelut liittyvät tavaran maahantuontiin, sisällytetään näistä palveluista aiheutuvat kustannukset maahantuonnin veron perusteeseen ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen määräpaikkaan saakka. Jos veron suorittamisvelvollisuuden syntyhetkellä (tavaraa maahantuotaessa) on tiedossa, että tavara kuljetetaan toiseen EU:n alueella olevaan määräpaikkaan, edellä mainitut kustannukset sisällytetään veron perusteeseen tähän määräpaikkaan saakka. Maahantuontiin liittyvien kuljetuksen ja sen liitännäispalvelujen verottomuus laajenee vastaavasti.

## **Poikkeukset Suomessa luovutettujen irtaimen esineeseen kohdistuvien työsuoritusten verollisuudesta:**

- Irtaimen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myynti voidaan laskuttaa verotta, kun tavara viedään sitä täällä käyttämättä EU:n ulkopuolelle. Viejänä voi olla myyjä tai asiamies.
- Vapaa-alueella, tullivarastossa tai verovarastossa tehdyn irtaimen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myynti on verotonta, jos työ kohdistuu maasta vietävään tai maahantuotuun tullaamattomaan tai verovarastossa olevaan kauppatavaraan. Sen sijaan näillä alueilla varasto- tai muuta toimintaa harjoittavan yrityksen käyttöomaisuuteen kohdistuvista työsuorituksista on suoritettava veroa.

## **Muut verottomat palvelujen myyntitilanteet:**

- Palvelun myynti ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen taikka sen lastin välittömiä tarpeita varten sekä tällaisella aluksella tapahtuva palvelun myynti ulkomaille matkustaville. Tällaisilla aluksilla tapahtuva palvelujen myynti on verotonta silloinkin, kun myynti tapahtuu Suomen aluevesillä tai ilmatilassa.
- Kansainvälistä postiliikennettä koskevan kuljetuspalvelun ja siihen liittyvien palvelujen myynti ulkomailta postiliikennettä harjoittavalle yritykselle tai yhteisölle on verotonta.
- Matkanjärjestäjän omista nimissään myymät matkatoimistopalvelut siltä osin kuin on kysymys toisen yrityksen ulkomailta suorittamista kuljetus-, majoitus- ja muista sellaisista palveluista tai tavaroista, jotka luovutetaan matkustajalle EU:n ulkopuolella, ovat verottomia. Tämän säännöksen nojalla niin sanotut pakettimatkat EU:n Yhteisön ulkopuolelle ovat verottomia.
- Yhteisökuljetuksen myynti, joka liittyy tavaroiden kuljetukseen Azoreille tai Madeiralle.
- Henkilökuljetuspalvelu suoraan ulkomaille tai ulkomailta
- Verottomia välityspalveluja ovat:
  - verotonta tavarantoimitusta EU:n ulkopuolelle koskevat välityspalvelut,
  - verotonta kansainvälistä palvelun myyntiä koskevat välityspalvelut,
  - verottomien vesialusten myynnin, vuokrauksen tai rahtauksen välitys sekä verotomiin vesialuksiin kohdistuvien töiden välitys,
  - verottomien vakuutuspalvelujen välitys,
  - luotonvälitys,
  - arvopapereiden välitys lukuun ottamatta sellaisia arvopapereita, jotka yksin tai yhdessä muiden arvopapereiden kanssa tuottavat oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa,
  - arpajaisverolain 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen arpajaisien välitys,
  - kullaan välitys Suomen Pankille sekä
  - toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville diplomaattisille edustustoille ja tietyille kansainvälisille järjestöille tapahtuvien tavaroiden ja palvelujen myynnin välitys.

## **2.3.2 Rakentamispalvelun käännetty verovelvollisuus**

Tiettyihin rakentamispalveluihin sekä niihin liittyvään työvoimanvuokraukseen sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 lähtien.

Suomessa rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta on sovellettava aina kun molemmat seuraavista edellytyksistä täyttyvät:

- Palvelu on rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten.
- Ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten. Säännöksiä sovelletaan myös kun ostajana on elinkeinonharjoittaja, joka rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten tai kun ostajana on elinkeinonharjoittaja, joka luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen. Ostaja voi olla myös niin sanottu välimies eli elinkeinonharjoittaja, joka myy edelleen kyseisen palvelun edellä määritellylle elinkeinonharjoittajalle.

Rakentamispalvelu on määritelty AVL 31 §:n 3 momentissa. Rakentamispalvelua on kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavarain luovuttaminen. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta AVL 31 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaisiin palveluihin (suunnitteluun, valvontaan ja muuhun niihin verrattaviin palveluihin).

Katso myös Verohallinnon ohje Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuus 1.4.2011 alkaen.

## 2.4 Omaan käyttöön otto

Verollista toimintaa on paitsi tavaran tai palvelun myynti myös yrityksen tai yrittäjän oma vähennyskelvoton käyttö. Omasta käytöstä on laskettava vero ja ilmoitettava se kausiveroilmoituksessa samalla tavoin kuin myynneistä. (Katso kappaleet 5 Vähennykset sekä suoritettavan veron laskentaperuste 6.1.5. Oman käyttö)

**Tavarain** ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja

- ottaa tavaran yksityiseen kulutukseen
- luovuttaa tavaran vastikkeetta siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Veroa tavaran omasta käytöstä suoritetaan vain jos tavarasta on voitu tehdä vähennys tai tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä.

**Palvelun** ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja

- suorittaa, luovuttaa tai muulla tavalla ottaa palvelun vastikkeetta omaan tai henkilökuntansa yksityiseen kulutukseen taikka muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen
- suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön
- ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Veroa omasta käytöstä suoritetaan vain, jos ostetusta palvelusta on voitu tehdä vähennys tai itse suoritettu palvelu on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja elinkeinonharjoittaja myy vastaavia palveluja ulkopuolisille.

Tyypillisin oman käytön tilanne lienee se, että elinkeinonharjoittaja käyttää liikeomaisuutta yksityiseen kulutukseensa. Jos elinkeinonharjoittaja ottaa yrityksestä hyödykkeen omaan tai perheensä kulutukseen tai vaikka lahjoitustarkoitusta varten, hänen on suoritettava omaan käyttöön otosta veroa.

Omaa käyttöä on myös hyödykkeen luovuttaminen vastikkeetta, esimerkiksi vastikkeettomat luovutukset henkilökunnan yksityiseen kulutukseen tai edustuslahjat. Sen sijaan tavaranäytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvat luovutukset ovat verottomia.

Omaa käyttöä on niin ikään tavaran tai ostetun palvelun siirtäminen yrityksen sisällä muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Esimerkiksi kun tavara tai ostettu palvelu siirretään liiketoiminnan sisällä verolliselta toimialalta verotuksen ulkopuolella olevalle toimialalle tai yrityksen verollisella toimialalla vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön, maksetaan omaan käyttöön otosta veroa.

Verovelvollisuuden päättyessä haltuun jääneistä tavaroista suoritetaan veroa kuten tavaran ottamisesta omaan käyttöön.

### 2.4.1 Vähäinen oma käyttö

Tavaroiden ja palveluiden oma käyttö on yleensä verollista. Tavaran tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin tavaroita ja palveluita omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen. Vähäisen oman käytön rajana pidetään noin 850 euroa (ilman arvonlisäveroa) vuodessa. Jos tavaroita ja palveluita otetaan omaan tai perheen yksityiseen kulutukseen enemmän kuin 850 euron arvosta vuodessa, niin vain 850 euron yli menevästä määrästä on suoritettava arvonlisäveroa.

Vähäisen oman käytön verottomuus koskee vain tapauksia, joissa arvonlisäverovelvollisena on luonnollinen henkilö, puoliset, jakamaton kuolinpesä tai verotusyhtymä. Paliskuntaryhmän osalta 850 euron raja lasketaan poronomistajakohtaisesti. (Katso myös Verohallinnon ohje 187 Maa- ja metsätalouden tuotteiden oman käytön arvostaminen arvonlisäverotuksessa.)

## **2.4.2 Oman käytön verotuksen erityistilanteet**

### **2.4.2.1 Rakentamispalvelun oma käyttö**

Rakennusliikkeen omatuotannon ja perustajaurakoinnin arvonlisäverotus on soveltamisalan rajauksen takia jouduttu toteuttamaan rakentamispalvelun omana käyttönä. Neutraalisuussyistä itse suoritettujen, muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan kiinteistön käyttöön liittyvien palvelujen oman käytön verotus on hyvin laajaa.

Uudisrakennuksen myynti maapohjineen on verotonta. Kun rakennusliike ostaa tai vuokraa maa-alueen, rakentaa sille rakennuksen ja myy rakennuksen maapohjineen tai vuokraoikeuksineen, ei myynnistä ole suoritettava veroa.

Perustajaurakoinnissa rakennusyritys esimerkiksi perustaa asunto- tai kiinteistöosakeyhtiön, merkitsee osake-enemmistön ja tekee sen kanssa urakkasopimuksen. Rakennusyritys rakentaa yhtiölle rakennuksen ja myy arvonlisäverotta rakennuksen huoneistojen hallintaan oikeuttavat osakkeet.

Rakennuksen ja pysyvän rakennelman myynti maapohjineen tai vuokraoikeuksineen sekä perustajaurakointina tapahtuva rakentaminen verotetaan rakentamispalvelun omaan käyttöön ottona.

Edellä mainituissa tilanteissa elinkeinonharjoittajan on suoritettava veroa rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön riippumatta siitä, myykö hän rakentamispalveluja ulkopuolisille. Veroa on suoritettava rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta myös silloin, kun palvelu suoritetaan verotonta elinkeinotoimintaa varten.

Omaan käyttöön ottamisena verotetaan rakentamispalvelu myös silloin, kun rakennusliike rakentaa muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Esimerkiksi myytäväksi ostetun vanhan rakennuksen peruskorjaustyö ennen rakennuksen myyntiä verotetaan omana käyttönä. Kunnostetun rakennuksen edelleenmyynti sinänsä on verotonta myyntiä.

Omaan käyttöön otetusta rakentamispalvelusta suoritetaan arvonlisäveroa välittömistä ja välillisistä kustannuksista.

### **2.4.2.2 Kiinteistöhallintapalvelun oma käyttö**

Rakennukseen kohdistuvat rakentamispalvelut, siivoustyöt, muu puhtaanapito ja kiinteistöhoito sekä talous- ja hallintopalvelut ovat verollisia kiinteistöön kohdistuvia palveluja. Jos kiinteistöä tai sen osaa käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, esimerkiksi verottomassa pankki- ja vakuutus toiminnassa tai edustustilana, verotetaan elinkeinonharjoittajan itse suorittamat siivous- ynnä muut työt kiinteistöhallintapalvelujen omana käyttönä.

Kiinteistöhallintapalvelujen oma käyttö on verollista riippumatta siitä, harjoitetaanko yleensäkin mitään liiketoimintaa. Siten verovelvollisuus koskee esimerkiksi asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöitä, yleishyödyllisiä yhteisöjä ja uskonnollisia yhdyskuntia. Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veron perusteena on välittömien ja välillisten kustannusten yhteismäärä.

Kiinteistön omistajan tai haltijan ei kuitenkaan ole suoritettava veroa kiinteistöhallintapalvelusta, jos hän käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan. Veroa ei ole suoritettava kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä myöskään silloin, kun kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen ovat enintään 50 000 euroa (voimassa 1.1.2011 lähtien). Jos kiinteistön hoito tehdään niin, ettei palkkakustannuksia synny, esimerkiksi taloyhtiössä työt tehdään talkoilla eikä korvauksia makseta, ei synny myöskään mitään arvonlisäverotettavaa kiinteistöhallintapalvelua.

Edellä mainittu 50 000 euron raja on kiinteistön omistaja- tai haltijakohtainen. Jos kiinteistönhaltijalla on useita kiinteistöjä, palkkakustannukset lasketaan rajan ylittymistä arvioitaessa kaikkien kiinteistöjen osalta yhteen. Jos kiinteistönhaltijalla on myös verollisessa, vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevia kiinteistöjä, näihin kiinteistöihin kohdistuvia palkkakustannuksia ei kuitenkaan oteta laskelmassa huomioon.

Jos kiinteistön omistaja tai haltija myy kiinteistönhallintapalveluja ulkopuolisille, 50 000 euron rajaa ei sovelleta. Veroa maksetaan tällöinkin kiinteistönhallintapalvelusta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten yhteismäärästä.

Katso myös Verohallinnon ohje 1113/40/2010 Kiinteistönhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotus.

### **2.4.2.3 Henkilökunnalle luovutettu ravintola- ja ateriapalvelu**

Kun työnantaja luovuttaa henkilökunnalleen vastiketta vastaan ravintola- ja ateriapalvelua, toimintaa pidetään työnantajalle verollisena myyntinä, jos tarjoilutoiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa ja työnantajan arvonlisäverolain 3 §:ssä tarkoitettu tilikauden liikevaihto on vähintään 8 500 euroa.

Myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Vastike on myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuva hinta, joka sisältää kaikki hinnanalaiset (AVL 73 §).

Työntekijöille myydyin aterian veron peruste voidaan kuitenkin korottaa alivastikkeellisia luovutuksia koskevien AVL 73 c – 73 e §:n mukaan käypään markkina-arvoon, jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti käypää markkina-arvoa alempi. Jos ateriasta peritään vastikkeena vähintään tuloverotuksessa vahvistettu ravintoedun raha-arvo, myynti ei ole alivastikkeellinen.

Ravintola- ja ateriapalvelu verotetaan omaan käyttöön ottamisena, jos työnantaja luovuttaa omassa ruokalassaan valmistettuja tai ulkopuoliselta ravintolalta ostettuja aterioita työntekijöille ilmaiseksi. Oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että työnantaja harjoittaa liiketoimintana pidettävää toimintaa. Tämän toiminnan ei kuitenkaan tarvitse olla arvonlisäverollista. Verovelvollisuus edellyttää lisäksi, että työnantajan arvonlisäverolain 3 §:ssä tarkoitettu tilikauden liikevaihto on vähintään 8 500 euroa. Liikevaihtoon luetaan myös työntekijöille luovutettujen tarjoilupalveluiden veron peruste.

Oman käytön veron peruste on veroton ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Itse suoritettujen ateriapalvelun veron peruste on palvelun suorittamisesta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten määrä. Verovelvollinen voi halutessaan käyttää välillisten kustannusten määränä 22 prosenttia välittömistä kustannuksista.

Katso myös Verohallinnon ohje 620/40/2009 Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta.

## **2.5 Kiinteistöinvestoinnit ja tarkistusmenettely**

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai suorittamista itse. Kiinteistöinvestointi käsittää myös sellaisen uudisrakennuksen hankkimisen, josta myyjän on ollut suoritettava oman käytön vero. Jos kiinteistö on hankittu liikeomaisuudeksi, verovelvollisella on velvollisuus ja oikeus tarkistaa kiinteistöstä tehtyjä vähennyksiä tarkistuskauden aikana.

Jos verovelvollinen on tehnyt kiinteistöinvestoinnin vähennyskelpoiseen tarkoitukseen, hän saa vähentää sen osuuden hankintaan sisältyvästä arvonlisäverosta, joka vastaa kiinteistön arvonlisäverollisessa käytössä olevaa osuutta. Jos kiinteistön käyttö verolliseen toimintaan muuttuu tarkistuskauden aikana, verovelvollinen tarkistaa alun perin tekemänsä vähennyistä vuosittain.

Liiketoiminnassa käytetystä kiinteistöstä, josta ei ole voitu tehdä vähennystä sen vuoksi, että sitä ei ryhdytä heti käyttämään arvonlisäverollisessa toiminnassa, voidaan myöhemmin saada vähennyksiä tarkistamisen kautta, jos kiinteistöä ryhdytään tarkistuskauden aikana käyttämään arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa.

Tarkistuskausi on 10 vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut. Jos kiinteistö on ostettu, 10 vuoden aika lasketaan sen vuoden alusta, jona kiinteistö on valmistumisen jälkeen vastaanotettu.

Kiinteistöinvestoinnista tehtyä vähennystä tarkistetaan, jos

- 1) kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö pienenee tai kasvaa suhteessa alkuperäiseen vähennykseen;
- 2) kiinteistö luovutetaan;
- 3) verovelvollisuus päättyy; tai
- 4) kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta.

Tarkistaminen suoritetaan yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta, jos verovelvollisuus päättyy tai kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta.

Kiinteistön luovutuksessa tarkistusoikeus siirtyy luovutuksensaajalle, jos luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta, ja luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten tai luovutuksensaaja on kunta tai valtio. Luovuttaja ja luovutuksensaaja voivat sopia, että tarkistusoikeus ja velvollisuus eivät siirry, jolloin luovuttaja suorittaa kertatarkistuksen.

Kiinteistöinvestointien tarkistamista on tarkemmin selvitetty Verohallituksen ohjeessa Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus 14.12.2007, dnro 1845/40/2007.

### **3 ARVONLISÄVEROTON TOIMINTA**

Kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden ja palvelujen myynti on pääsääntöisesti verollista. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvassa tavaroiden ja palveluiden myynnissä verottomuus on poikkeuksellista. Verottomat hyödykkeet on lueteltu tyhjentävästi arvonlisäverolaissa.

Tämän luvun kohdassa 1 selostetaan ne verottomat myynnit, joiden tuottamiseen käytettyjen tuotantopanosten ostohintaan sisältyvää veroa ei saa vähentää. Luvun kohdissa 2 ja 3 selostetaan niin sanottuja nollaverokannan alaisia myyntejä, yritysjärjestelyjä ja kansainväliseen kauppaan liittyviä verottomia myyntejä. Näiden verottomien myyntien tuotantopanoksiin sisältyvät verot ovat vähennyskelpoisia.

#### **3.1 Verottomat myynnit, joista ei ole vähennysoikeutta**

Tässä kohdassa käsitellyt verottomia myyntejä ei ilmoiteta kausiveroilmoituksessa.

##### **3.1.1 Kiinteistöluovutukset**

Kiinteistöllä tarkoitetaan arvonlisäverolaissa maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Rakennuksen luovuttamista urakkasopimuksen perusteella ei kuitenkaan pidetä kiinteistön vaan verollisen rakentamispalvelun luovutuksena.

Rakentamispalvelun (esimerkiksi rakennuksen suunnittelu-, valvonta-, pystytys-, muutos-, korjaus-, kunnostamis-, asentamis- ja purkamistyöt ja työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen) myynti on normaaliin tapaan verollista toimintaa. Verollista on paitsi talonrakennustoiminta, muidenkin rakentamispalveluiden myynti, esimerkiksi maa- ja vesirakennustyöt. Verollisena rakentamispalvelun myyntinä pidetään urakka-, laskutus- tai muuhun rakentamissopimukseen perustuvaa rakennuksen luovuttamista ja muita rakennukseen tai sen maapohjaan kohdistuvia työsuorituksia.

Kiinteistön myynti sekä asumistarkoituksiin että liiketoimintaa varten on verotonta. Kiinteistökauppojen lisäksi myös maa-alueen, rakennusten ja huoneistojen vuokraaminen jää verotuksen ulkopuolelle. Vuokraoikeuden lisäksi myös muiden kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien myynti on pääsääntöisesti verotonta. Kun kiinteistönomistaja tai -haltija luovuttaa vuokralaiselle kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä sähköä, kaasua, lämpöä ja vettä tai huolehtii kiinteistön jätehuollosta, ei näistä perityistä korvauksista ole suoritettava veroa riippumatta siitä, sisältyvätkö korvaukset vuokraan vai veloitetaanko niistä erikseen.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on kuitenkin jäljempänä määritellyissä tilanteissa verollista. Veron kertaantumisen estämiseksi kiinteistönomistajalla tai -haltijalla on lisäksi mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi liikehuoneistojen vuokrauksesta. Myös vähennykseen oikeuttavassa käytössä olleen kiinteistön myynnistä tai sen käyttötarkoituksen muutoksesta on eräin edellytyksin suoritettava veroa. (Katso myös kappale 1.4.3 Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajat ja 2.5 Kiinteistöinvestoinnit ja tarkistusmenettely.)



Asuinkiinteistön ja teollisuus- sekä liikekiinteistön määritelmät eroavat toisistaan. Teollisuus- ja liikerakennuksen verokohtelu koskee vain itse rakennusta ainesosineen sekä sellaista varustusta, joka palvelee yleisesti rakennuksen pysyvää käyttöä riippumatta siitä, mitä toimintaa rakennuksessa harjoitetaan. Kiinteistöön eivät kuulu kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet. Niiden myynti ja vuokraus on siten verollista myös silloin, kun se tapahtuu verottoman kiinteistön myynnin tai vuokrauksen yhteydessä.

Asuinrakennuksen verokohtelu ulottuu myös asuinirtaimistoon. Verottomaan kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvä asuinirtaimiston myynti tai vuokraus on myös verotonta. Asuinirtaimistoa ovat erilaiset tarpeistoesineet sekä kodinkoneet ja -laitteet, esimerkiksi liedet, jää- ja pakastinkaapit sekä liesituulettimet.

Seuraavat kiinteistön käyttöön liittyvät palvelut on säädetty kuitenkin poikkeuksellisesti arvonlisäverolliseksi toiminnaksi:

- maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- taikka kalastusoikeuden myynti
- majoitustoiminta eli huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien tai muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttaminen
- kokous-, näyttely-, urheilu- tai muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteinen luovuttaminen
- pysäköintitoiminnassa tapahtuva pysäköintipaikkojen luovuttaminen
- sataman tai lentokentän luovuttaminen vesi- tai ilma-alusten käyttöön
- säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttaminen
- ilmoitus- tai mainostilan, ajanviete- tai virvoitusjuoma-automaatin tai muun sellaisen laitteen taikka pelin vaatiman tilan vuokraaminen
- yleisen tien tai rautatien kokonaihoitopalvelun luovuttaminen valtiolle.

### 3.1.2 Terveyden- ja sairaanhoito

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelun ja sen yhteydessä luovutetun, hoitoon tavanomaisesti liittyvän palvelun ja tavaran myynti on verotonta. Verottomia terveyden- ja sairaanhoitopalveluja ovat toimenpiteet, jotka tehdään ihmisen terveydentilan määrittämiseksi tai terveyden palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi. Terveyden- ja sairaanhoitopalveluita ovat myös työterveyshuolto ja lakisääteinen kuntoutus.

Verotonta on valtion tai kunnan ylläpitämän laitoksen antama sairaala- tai muu laitoshoido sekä myös yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitetuissa laitoksissa annettava luvanvarainen hoito.

Myös terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito on verotonta. Terveydenhuollon ammattihenkilöt (muun muassa lääkärit, hammaslääkärit, fysioterapeutit, hammasteknikot, koulutetut hierojat ja optikot) harjoittavat toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden tai luvan nojalla tai heillä on lain nojalla oikeus käyttää terveydenhuollon ammattihenkilön ammattinimikettä.

Lisäksi verottomia ovat muun muassa sairaankuljetukset erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä, tutkimus- ja laboratoriopalvelut sekä hammasproteesit ja niihin kohdistuvat hammastekniset työsuoritukset. Myös äidinmaidon, ihmisveren, ihmiselimiä ja ihmiskudosten myynti on verotonta.

Verotonta on myös niiden välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävien tavaroiden ja palveluiden myynti, jotka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu terveydenhuollon palvelujen antaja tai terveydenhuollon ammattihenkilö tässä toiminnassaan myy tai vuokraa toiselle terveydenhuollon palvelujen antajalle tai terveydenhuollon ammattihenkilölle. Siis muun muassa ne korvaukset, joita lääkäri- ja hammaslääkärikeskukset veloittavat niissä toimivilta ammatinharjoittajilta koneitten ja laitteiden käytöstä ja niiden huollosta sekä hoitomateriaalista, ovat tämän säännöksen nojalla verottomia.

Katso myös Verohallinnon ohje 561/40/2010 Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus.

Eläinten lääkinnällinen hoito ja hoitoon liittyvien tavaroiden myynti on verollista.

### 3.1.3 Sosiaalihuolto

Verotonta on sosiaalihuoltona tapahtuva palvelujen ja tavaroiden myynti. Verotonta sosiaalihuoltoa on valtion, kunnan ja kuntayhtymän harjoittama sekä aluehallintoviranomaisen tai kunnan sosiaaliviranomaisen valvoma muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittama toiminta. Verotonta sosiaalihuoltoa on lasten ja nuorten huolto, lasten päivähoito, vanhusten huolto, kehitysvammaisten huolto, muut vammaisten palvelut ja tukitoimet, päihdehuolto sekä muu tällainen toiminta. Verottomuus koskee sekä avo- että laitoshuoltoa.

Katso myös Verohallinnon ohje 413/40/2006 Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus.

### 3.1.4 Koulutus

Verotonta on sellainen yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, korkeakouluopetus sekä taiteen perusopetus, jota järjestetään lain nojalla tai avustetaan lain nojalla valtion varoista. Verovapaan koulutuksen järjestäjänä voi olla valtio, kunta tai yksityinen yhteisö. Jos varsinainen koulutuspalvelu on verotonta, ovat myös koulutuksen antajan koulutuksen saajalle luovuttamat koulutukseen tavanomaisesti liittyvät tavarat ja palvelut verottomia (esimerkiksi oheismateriaali, ateriat ja majoitus).

Muu kuin edellä mainittu lain nojalla järjestettävä tai lain nojalla valtion varoista avustettava koulutus on verollista. Tällaista koulutusta on muun muassa liiketaloudellisin perustein järjestetty sekä harrastustoimintaan liittyvä koulutus ja opetustoiminta, esimerkiksi auto-, tanssi-, ratsastus- ja hiihtokoulut.

### 3.1.5 Oppilaitosruokailu

Oppilaitoksessa koulutuksensaajalle tapahtuvasta tarjoilusta ei suoriteta veroa, kun tarjoilu tapahtuu verottoman koulutuksen yhteydessä ja tarjoilu liittyy tavanomaisesti koulutukseen. Siis myös muut kuin oppilaitokset voivat myydä tarjoilupalvelut oppilaille verotta edellä mainittujen edellytysten täytyessä.

### 3.1.6 Rahoituspalvelut

Verotonta rahoituspalvelua on ottolainaus ja muu varainhankinta (muun muassa talletuksilla, joukkovelkakirjoilla, sijoitustodistuksilla sekä esimerkiksi osakeannin järjestäminen). Myös luotonanto ja muu rahoituksen järjestäminen (muun muassa perinteinen antolainaus, luotonvälitys, rahoituskokonaisuuksien kokoaminen, luottokorttirahoitus, osamaksukaupan rahoitus ja factoring-toiminta) on verotonta. Verottomuus koskee paitsi varsinaisia luottolaitoksia myös muita yrityksiä. Veroa ei suoriteta esimerkiksi osamaksu- tai viivästyskoroista.

Luotonantajan harjoittama luotonhallintapalvelu on verotonta. Myös takaustoiminta, maksuliikkeen hoito, valuutanvaihto ja arvopaperikauppa on verotonta rahoituspalvelua. Luottolaitosten myymät notariaatti- ja säilytyspalvelut ovat sitä vastoin verollisia.

### 3.1.7 Vakuutuspalvelut

Vakuutuspalvelujen myynti on arvonlisäverotonta. Verotonta on vakuutusyhtiöiden, vakuutusyhdistysten, vakuutuskassojen, työttömyyskassojen ja eläkesäätiöiden harjoittama vakuutustoiminta. Siten esimerkiksi vakuutus- ja eläkemaksut ovat verottomia. Myös jälleenvakuutustoiminta ja vakuutusten välitys on verotonta.

### 3.1.8 Esiintymispalkkiot ja eräät immateriaalioikeudet

Esiintyvän taiteilijan tai muun julkisen esiintyjän tai urheilijan palkkiot ovat verottomia. Esiintyjän esityksen myynnit tilaisuuden järjestäjälle kuin myös ohjelmatoimistojen väliset tällaisten esitysten myynnit ennen niiden myyntiä tilaisuuden järjestäjälle ovat verottomia. Ääni- tai kuvatalennusta koskevan oikeuden tai kirjallisen tai taiteellisen tekijänoikeuden luovuttaminen sekä jälkikäytöstä saadut korvaukset tekijälle ovat niin ikään verottomia. **Tekijänoikeudenhaltijoita edustavien järjestöjen** saamat tekijänkorvaukset ovat kuitenkin arvonlisäverollisia 1.1.2009 alkaen. Niihin sovelletaan 9 %:n verokantaa (30.6.2010 asti 8 %).

Valokuvaan kohdistuvien oikeuksien luovuttaminen ja niiden perusteella saadut korvaukset ovat arvonlisäverollisia. Verollisia oikeuksia ovat myös esimerkiksi patenttioikeus, mallioikeus ja oikeus tavaramerkkiin tai toiminimeen sekä suunnitelman tai keksinnön käyttöoikeus. Verollista on myös mainosteoksen, kartan tai sen valmistamiseen käytetyn aineiston, automaattisen tietojenkäsittelyjärjestelmän tai tietokoneohjelman tai elokuvan tai video-ohjelman oikeuksien myynti. Näihin sovelletaan yleistä verokantaa.

### **3.1.9 Tavarat ja palvelut, joista ei vähennystä**

Veroa suoritetaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran tai palvelun myynnistä. Tavara tai palvelu on vähennykseen oikeuttavassa käytössä, kun sitä käytetään verollisessa liike-toiminnassa eikä tavara tai palvelu ole vähennysrajoitusten alaisessa käytössä. Sillä, onko hyödykkeen hankintahintaan sisältynyt veroa vai ei, ei ole merkitystä. Veroa on myös suoritettava kun myydään käytetty tavara, jonka ostolaskussa on ollut merkintä siitä, että myyjä on soveltanut marginaaliverotusmenettelyä.

Jos myydään hyödyke, joka on ollut osittain verollisessa käytössä, myynnistä verollista on se osuus, joka vastaa verollista käyttöä, esimerkiksi pakettiauto, joka osin on ollut liikkeen tavarakuljetuksissa ja osin yksityiskäytössä. Kun myydään vähennysrajoitusten alainen tavara, esimerkiksi henkilöauto, jota on käytetty myös yksityisajoihin, myynti on veroton.

Myös ulkomaankauppaa ja verotonta toimintaa harjoittavat yritykset sekä kunnat voivat myydä muussa kuin palautukseen tai vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan käyttöomaisuuden verotta.

Liikevaihtoverolain aikana hankitun käyttöomaisuuden myynti on verotonta, ellei tavaran hintaan sisältyvää veroa ole voitu vähentää.

Jos yritys ei ole saanut tehdä vähennystä ennen 1.2.1993 käyttöönotetusta tavarasta, koska siitä oli liikevaihtoverotuksessa tehty niin sanottu laskennallinen vähennys, tavaran myynnistä ei ole 1.1.1995 jälkeen suoritettava veroa. (Muutos 1.1.1996 alkaen.) Tällaisen tavaran ostaja ei voi tehdä vähennystä tästä verottomasta hankinnasta. Jos tavara kuitenkin tulee ostajalle edelleenmyytäväksi Suomessa, hän saa tehdä niin sanottu marginaaliverotusmenettelyn mukaisen vähennyksen. Edelleenmyynnistä on suoritettava veroa.

### **3.1.10 Eräät muut tavarat ja palvelut**

Verotonta on setelien ja kolikkojen luovuttaminen käyppinä maksuvälineinä. Setelien ja kolikkojen valmistustyön myynti ja mainittujen tavaroiden myynti keräilyesineinä on sitä vastoin verollista.

Arpajaislainsäädännössä tarkoitettujen arpajaisten ja rahapelien järjestäminen ja välitys sekä arpajaisverolaissa tarkoitettujen peliautomaattien ja -laitteiden sekä pelien vaatiman tilan luovutus on verotonta. Sen sijaan esimerkiksi musiikkiautomaateista saaduista tuloista on suoritettava veroa.

Yleisen hautapaikan pitäjän luovuttamat hautapaikan avaamis- ja hoitopalvelut sekä muut varsinaiseen hautausmaahan liittyvät palvelut ovat verottomia. Eläinten hävittäminen tai hautaaminen on kuitenkin verollista.

Verottomia ovat myös kuurojen tulkkauspalvelut.

Itse poimittujen luonnonvaraisten marjojen ja sienien myynti on verotonta silloin, kun poimija myy ne sellaisenaan muualta kuin erityisestä myyntipaikasta suoraan kuluttajalle tai välittäjälle. Maantieveron levähdyspaikka ja tori ovat yleisiä myyntipaikkoja, joten niiltä tapahtuvasta myynnistä ei ole suoritettava veroa. Jos keräilytuotteet myydään erityisestä myyntipaikasta, myynti on verollista, jos tilikauden myyntien määrä ylittää 8 500 euroa.

## **3.2 Nollaverokannan alaiset myynnit ja yritysjärjestelyt**

### **3.2.1 Sanoma- ja aikakauslehdet**

Sanoma- ja aikakauslehtien myynti vähintään kuukauden ajaksi tilattuina on verotonta. Yleisesti tilattuina myytävien lehtien vähintään kuukauden ajan kestävä ilmaisluovutus ei ole verollista omaa käyttöä. Sanoma- ja aikakauslehtien irtonumeromyynti ja lehtien tilausten välitys on verollista.

Verotonta on myös vähintään neljä kertaa vuodessa ilmestyvän sanoma- ja aikakauslehden painoksen myynti yleishyödylliselle yhteisölle, joka julkaisee lehteä pääasiassa jäseniään tai osakkaitaan tai jäsenyhteisöjensä jäseniä tai osakkaita varten ja joka ei harjoita sanoma- tai aikakauslehtien julkaisemista tai myyntiä liiketoiminnan muodossa.

### **3.2.2 Vesialukset**

Vesialus, jonka rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä ja joka ei ole rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettu, voidaan myydä ja vuokrata tai rahdata verotta. Tällaisen verottoman vesialuksen välitys on verotonta. Verotonta on myös edellä mainittuihin verottomiin vesialuksiin sekä tällaisesta aluksesta korjattavaksi irrotettuihin tavaroihin kohdistuvan työsuorituksen myynti. Myös työhön käytetyn ja työn yhteydessä alukseen asennetun tavarain myynti on verotonta.

### **3.2.3 Yritysjärjestelyt**

Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden tai palvelujen myyntiä tai muuta luovutusta liiketoiminnan jatkajalle, ei pidetä myyntinä. Edellytyksenä on lisäksi, että omaisuus tulee liiketoiminnan jatkajalle käytettäväksi vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Liiketoiminnan jatkajalle siirtyvät kaikki luovuttajan arvonlisäveroon liittyvät oikeudet ja velvollisuudet, jotka koskevat siirrettyjä tavaroita ja palveluja. Jos luovuttaja on soveltanut käytettyihin tavaroihin tai taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin marginaaliverotusmenettelyä, liiketoiminnan jatkaja tarvitsee luovuttajalta tiedot luovutettujen tavaroiden ostohinnoista.

Katso myös Verohallinnon ohje 1281/40/2005 Liikkeen tai sen osan luovutuksen arvonlisäverotuksesta sekä Verohallinnon ohje 191 Yritysjärjestelytilanteiden arvonlisäverotuksesta.

## **3.3 Tavarain myynti Suomen ulkopuolelle**

### **3.3.1 Tavarain myynti EU:n alueelle (yhteisömyynti)**

Suomi on EU:n jäsenenä osa EU:n sisämarkkina-alueetta, jossa sovelletaan kotimaan kaupasta ja kolmansiin maihin tapahtuvasta kaupasta eroavia säännöksiä. (Katso myös Verohallinnon ohje 175 Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Huom! Ahvenenmaan maakunnan ja EU:n veroalueen välisiin tavarain myynteihin ei sovelleta yhteisökaupan säännöksiä, katso Verohallinnon ohje 176 Ahvenenmaan veroraja arvonlisäverotuksessa.)

Kaupalliseen toimintaan sovelletaan jäsenmaiden välillä määränpäämaaperiaatetta. Tavarat voidaan myydä EU-maasta toiseen verotta, mutta ne verotetaan määränpäämaan säännösten mukaan. Muille kuin arvonlisäverovelvollisille yrityksille, siis esimerkiksi yksityishenkilöille tapahtuva myynti verotetaan myös pääsääntöisesti siinä maassa, missä tavarat myydään. Poikkeuksena tästä periaatteesta on kuitenkin uusien kuljetusvälineiden myynti, joka verotetaan aina määränpäämaassa. (Katso Verohallinnon ohjeet 170 Yksityishenkilö vie uuden auton toiseen EU-maahan, 179 Uusien kuljetusvälineiden arvonlisäverosta -ohje arvonlisäverovelvollisille ja 180 Yksityishenkilö ostaa uuden kuljetusvälineen toisesta EU-maasta.)

Jos suomalainen yritys myy tavaraa toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle yritykselle ja tavara kuljetetaan Suomesta toiseen EU-maahan, myynti on veroton yhteisömyynti. Suomalaisella yrityksellä tulee olla näyttö tavarain kuljetuksesta, esimerkiksi kuljetusliikkeen lasku tai muu vastaava. Suomalainen yritys tarvitsee tiedon kauppakumppaninsa alv-numerosta, jotta se voisi käsitellä myynnin verottomana yhteisömyyntinä.

- Yhteisömyyntiä on irtaimen esineen myynti.
- Yhteisömyyntinä käsitellään tavarain siirto toiseen EU-maahan, esimerkiksi yrityksen vaihtomaisuutta siirretään toiseen EU-maahan siellä myytäväksi, käyttöomaisuutta siirretään toiseen EU-maahan siellä käytettäväksi tai tavara toimitetaan toiseen EU-maahan sille siellä tehtävää työsuoritusta varten silloin, kun tavaraa ei työsuorituksen jälkeen palautetakaan sen omistajalle lähtömaahan.

- Kolmikantamyynnissä eli tilanteessa, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin siten, että tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseen myyntiin liittyen ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle EU-maasta toiseen, sovelletaan tietyin edellytyksin ensimmäisen ostajan kohdalla yksinkertaistettua menettelyä.
- Kun sopimukseen kuuluu myydyin tavaran toimitus asennettuna, koko toimitus verotetaan aina siinä EU-maassa, missä asentaminen tapahtuu. Esimerkiksi suomalaisen yrityksen Ranskaan paikalleen asennettuna myymä kone verotetaan kokonaan Ranskassa eikä tavaran myyntiä käsitellä erillisenä yhteisömyyntinä.

### 3.3.2 Tavarán myynti EU:n ulkopuolelle (vientí)

EU:n alueen ulkopuolelle suuntautuva tavarakauppa tapahtuu tullin valvonnassa. Tietyissä tilanteissa tavarán myynti EU:n ulkopuolelle on säädetty verottomaksi myynniksi.

- Tavallisimmin tavara myydään EU:n ulkopuolelle siten, että myyjä tai joku muu hänen nimissään toimittaa tavarán EU:n ulkopuolelle. Myynnin verottomuus osoitetaan tällöin myyjälle jäävillä vientiasiakirjoilla.
- Kun yksi tai useampi itsenäisen kuljetusliike ostajan toimeksiannosta kuljettaa tavarán suoraan myyjältä EU:n ulkopuolelle, myynti on verotonta. Myynnin verottomuus osoitetaan tällöin ostajalta saatavilla vientiasiakirjoilla.
- Verotonta on tavarán myynti ulkomaiselle yritykselle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen ja joka noutaa tavarán maasta viedäkseen sen välittömästi EU:n ulkopuolelle. Tällä perusteella verotonta on kaupallinen vienti, siis ex works -ehdoin ulkomaiselle yritykselle tapahtuva myynti, ei sen sijaan matkustajille tai muille kuluttajille tapahtuva myynti. Osoitukseksi siitä, että ostajana on yritys, ostajalta voidaan pyytää esimerkiksi kaupparekisteriotetta vastaavaa asiakirjaa asian varmentamiseksi. Myynnin verottomuus muutoin osoitetaan tällöinkin vientiasiakirjoin.
- Verottomia ovat myös tavaratoimitukset niin sanotuille rahtityöliikkeille eli tavarán myynti ulkomaiselle ostajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, jos tavara toimitetaan hänen toimeksiannostaan ja häntä veloittaen verovelvolliselle liikkeenharjoittajalle työsuorituksen tekemistä ja edelleen EU:n ulkopuolelle toimittamista varten.

Katso myös Verohallinnon ohje 174 Vientikaupan arvonlisäverotus. Huom! Ahvenanmaan maakunnan ja Suomen väliseen tavarakauppaan sovelletaan vientiä koskevia säännöksiä, katso Verohallinnon ohje 176 Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa.

### 3.3.3 Muut vientiin rinnastettavat tilanteet

- Tavarán myynti on verotonta, kun se toimitetaan tullikoodeksissa tarkoitettuun varastointimenettelyyn tai siirretään vapaa-alueelle tai vapaavarastoon, ei kuitenkaan silloin, kun tavara tulee näissä paikoissa varasto- tai muuta toimintaa harjoittavan yrityksen käyttöomaisuudeksi. Tavarán voi toimittaa vapaa-alueelle tai tullivarastoon verottomasti myyjä tai itsenäinen kuljetusliike taikka myynti voi tapahtua ex works -ehdoin. Tavarán myynti on verotonta myös silloin, kun se toimitetaan verovarastoon. Verovarastoon voidaan asettaa vain tiettyjä laissa lueteltuja teollisuuden raaka-aineita kuten esimerkiksi kuparia, sinkkiä, jyvät ja siemeniä, raakasokeria, mineraaliljyjä ja selluloosaa sekä niin sanottua muonitustavaraa. Verovaraston pitoon tarvitaan Verohallinnon lupa. (Katso myös Verohallinnon ohje 720 Verovarasto arvonlisäverotuksessa.) Verotonta on myös tavarán myynti silloin kun se on edellä luetelluissa varastointimenettelyissä, lukuun ottamatta siellä käytössä olleita tavaroita.
- Tavarán luovutus takuu- tai muun vastaavan sitoumuksen nojalla sitoumuksen antaneelle ulkomaalaiselle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, on verotonta.
- Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen varustamiseen ja tällaisella aluksella myytäväksi tulevien tavaroiden myynti on verotonta.
- Verotonta on ilma-aluksen, sen varaosan tai varusteen myynti tai rahtaus yritykselle, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä. Tällaiselle yritykselle tapahtunut ilma-aluksen, sen varaosan tai varusteen vuokraus tai rahtaus sekä niihin kohdistuvien työsuoritusten myynti on myös verotonta

- Verotonta on myös matkatavaroissa mukaan otettavien tavaroiden myynti EU:n ulkopuolelle matkustavalle henkilölle lentokentällä sijaitsevassa, tullikoodeksissa tarkoitetussa myymälässä.
- Verotonta on tavaroiden niin sanottu turistimyynti EU:n ulkopuolella muualla kuin Norjassa asuvalle henkilölle. Edellytyksenä on, että ostajan selvitetään itse vieneen tavarat Suomesta niitä täällä käyttämättä myyntikuukautta seuraavien kolmen kuukauden kuluessa ja että ostajalta peritty vastike on vähintään 40 euroa. Tätä tax free -myyntiä voidaan harjoittaa paitsi erityisen toimiluvan saaneiden yritysten välityksellä myös siten, että myyjäliike itse huolehtii veron palauttamisesta ostajalle saatuaan tältä selvityksen tavarannostajien viennistä pois Suomesta tai EU:n alueelta. (Katso myös Verohallinnon ohje 171 Veroton matkailijamyynti - ohje myyjälle.)
- Verotonta on tavaroiden ja palveluiden myynti toisissa EU-maissa toimiville diplomaateille vastavuoroisuusperiaattein. Myyjä tarvitsee tällöin ostajalta viranomaisvahvistetun selvityksen siitä, että ostaja on oikeutettu verottomaan ostoon. (Katso myös Verohallinnon ohje 173 Myynti diplomaateille, kansainvälisille järjestöille, Euroopan unionin elimille sekä Pohjois-Atlantin liittoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimille.)
- Verotonta on moottoriajoneuvojen myynti Suomessa toimiville diplomaateille. (Katso myös Verohallinnon ohje 173.) Ostajan on annettava myyjälle ulkoasiainministeriön vahvistama todistus siitä, että ostaja on oikeutettu verottomaan hankintaan.
- Verotonta on tavaroiden ja palveluiden myynti tietyille kansainvälisille järjestöille ja niiden henkilökunnalle. Järjestön edustajan on tällöin annettava myyjälle viranomaisvahvistetun selvityksen siitä, että se on oikeutettu verottomaan ostoon. (Katso myös Verohallinnon ohje 173.)
- Verotonta on tavaroiden ja palveluiden myynti toisissa EU-maissa toimiville Euroopan unionin elimille ja niiden henkilökunnalle. Ostajan on annettava myyjälle selvitys, joka osoittaa sen, että ostaja on oikeutettu verottomaan hankintaan. (Katso myös Verohallinnon ohje 173.)
- Verotonta on tavaroiden ja palveluiden myynti toisessa EU-maassa jäsenvaltiossa oleville Nato-joukoille (Pohjois-Atlantin Liitto). Oikeus verottomaan ostooikeuteen osoitetaan todistuksella, jonka antaa määränpäätävän asianomainen viranomainen.
- Muut kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomat palvelujen myynnit katso kappale 2.3.1.

### 3.4 Sijoituskulta

Sijoituskullan myynti, välitys, yhteisöhankinta ja maahantuonti on verotonta.

Sijoituskullan myynti ja välitys voi kuitenkin tietyin edellytyksin olla myyjän tai välittäjän valinnan mukaan myös verollista. Kun sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden, sovelletaan kauppoissa käännettyä verovelvollisuutta, jos ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tällöin ostaja on myyjän puolesta verovelvollinen sijoituskullan verollisesta myynnistä. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta silloin, kun sijoituskullan välittäjä valitsee verollisuuden, vaan hän on itse verovelvollinen.

Sijoituskullan verokohtelun erityismenettelyyn sisältyy useita vähennys- ja palautusoikeutta koskevia säännöksiä. (Katso myös Verohallinnon tiedote 16/1999 Sijoituskullan sekä kulta-aineksen ja kultapuolivalmisteen arvonlisäverotus.)

## 4 TAVARAN HANKINTA ULKOMAILTA

### 4.1 Tavarannosto EU:n alueelta (yhteisöhankinta)

EU:n sisäkauppajärjestelmässä EU:n alueella yritysten välinen tavarakauppa verotetaan periaatteessa määränpäätävän arvonlisäverotuksen yhteydessä. Tulli ei valvo EU:n alueella tapahtuvaa tavarakauppaa.

Tavaroiden yhteisöhankintaa koskevat säännökset muodostavat ikään kuin peilikuvan yhteisömyyntiä koskevista säännöistä. Mikäli tavaratoimitus on ollut toisessa EU-maassa-veroton yhteisömyynti, arvonlisäverovelvollisen suomalaisen asiakkaan on maksettava arvonlisävero hankinnasta Suomessa.

Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle EU-maasta toiseen.

- Tavarahan yhteisöhankinnan katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan Suomessa, jos tavarahan kuljetus päättyy täällä.
- Tavarahan yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa silloinkin, kun ostaja on käyttänyt hankinnassaan Suomessa annettua alv-numeroa ja tavarahan kuljetus on alkanut toisesta EU-maasta ja päättynyt johonkin toiseen EU-maahan kuin Suomeen. Tätä ei kuitenkaan sovelleta, jos ostaja näyttää, että hankinta on verotettu kuljetuksen päättymisvaltiossa.
- Tavarahan yhteisöhankintana pidetään elinkeinonharjoittajan liikeomaisuuteen kuuluvan tavarahan (esimerkiksi varaston tai käyttöomaisuuden) siirtoa toisesta EU-maasta Suomeen käytettäväksi täällä harjoitettavaan liiketoimintaan.

Yhteisöhankinnan veron perusteena on myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuva hinta, joka sisältää kaikki ostajalta perittävät hinnannlisät. Jos myyjä veloittaa ostajalta tavarahan toimittamisesta aiheutuneet kustannukset, on ne luettava arvoon, josta vero lasketaan.

Veron perusteesta saadaan vähentää myyjän antama, verollista yhteisöhankintaa koskeva alennus ja muu sellainen oikaisuerä sekä palautetuista pakkauksista suoritettu korvaus.

Liikeomaisuutta siirrettäessä veron perusteena on:

- 1) ostetun tavarahan ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta
- 2) itse maahan tuodun tavarahan arvonlisäverolain 9 luvussa tarkoitettu veron peruste tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta
- 3) itse valmistetun tavarahan valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

Yritys saa vähentää yhteisöhankinnasta suoritettavan veron, jos tavara hankitaan vähennykselliseen tarkoitukseen.

Katso myös Verohallinnon ohje 175 Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Huom! Ahvenenmaan maakunnan ja EU:n veroalueen välisiin tavaroiden myynteihin ei sovelleta yhteisökaupan säännöksiä, katso Verohallinnon ohje 176 Ahvenenmaan veroraja arvonlisäverotuksessa.

#### **4.1.1 Poikkeukset yhteisöhankinnan verollisuudesta**

Yhteisöhankinnasta ei ole suoritettava veroa seuraavissa tapauksissa:

- jos tavarahan maahantuonnista ei olisi suoritettava veroa, (poikkeukset maahantuonnin verollisuudesta kappale 4.2.1)
- jos tavarahan myynti olisi verotonta sen perusteella, että
  - 1) kysymys olisi sellaisen tavarahan myynnistä, joka myyjällä on hänen kotimaansa arvonlisäverolainsäädännön mukaan ollut muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä tai
  - 2) kysymys olisi tavarahan toimittamisesta tullikoodeksissa tarkoitettuun varastointimenetelyyn tai vapaa-alueelle tai vapaavarastoon tai verovarastoon.
- Veroa ei ole myöskään suoritettava silloin, kun hankkija olisi oikeutettu saamaan hankinnasta suoritettavan veron takaisin ulkomaalaispalautuksena ja hän on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa. Tämä ilmoitusvelvollisuus koskee ulkomaalaista elinkeinonharjoittajaa, jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa. (Katso myös Verohallinnon ohjeet 185 Ulkomaalaisen rekisteröinti Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi ja 186 Arvonlisäveron palauttaminen EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle.)

Arvonlisäverovelvollisten on kuitenkin ilmoitettava tällaiset verottomatkin yhteisöhankinnat kausiveroilmoituksen kohdassa "Tavaraostot muista EU-maista".

## 4.2 Tuonti EU:n ulkopuolelta

Tavaran maahantuonnista suoritettavan veron kantaa tulliviranomainen tullauksen yhteydessä. Tulli on EU:n ulkopuolelta tapahtuvaa tavarakauppaa valvova viranomainen.

Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa EU:n ulkopuolelta tapahtuvasta tavaran maahantuonnista on tavaranhaltija eli se, joka tekee tulli-ilmoituksen omista nimissään tai jonka nimissä ilmoitus tehdään. Veronsuorittamisvelvollisuus koskee kaikkia, eikä siten merkitystä ole esimerkiksi sillä, harjoittaako maahantuojia elinkeinotoimintaa vai ei.

Arvonlisäverovelvollinen voi vähentää itse maahantuomistaan vähennykseen oikeuttavista hyödykkeistä maahantuonnin yhteydessä kannetun veron. (Huom! Ahvenanmaan maakunnan ja Suomen väliseen tavarakauppaan sovelletaan maahantuontia koskevia säännöksiä katso Verohallinnon ohje 176 Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa.)

### 4.2.1 Poikkeukset maahantuonnin verollisuudesta

Tavaran maahantuonti on pääsääntöisesti verollista. Verottomasta maahantuonnista säädetään erikseen arvonlisäverolaissa.

Verotonta on muun muassa seuraavien tavaroiden maahantuonti:

- kotimaan verotuksessa verottomat tavarat (esimerkiksi tilattuna myydyt sanoma- ja aikakauslehdet, tietyt jäsenlehdet, tietyt ilma- ja vesialukset) ja muun kuin tullitariffilain perusteella tullittomiksi säädettyt eräät tavarat.
- EU-lainsäädännöstä johtuvia verottomuustapauksia ovat esimerkiksi eräiden tutkimustyöhön tuotavien lääkeaineiden maahantuonti sekä tavaran koostumukseen, laatuun tai teknisiin ominaisuuksiin liittyvien tutkimus-, analyysi- tai testaustarkoituksissa käytettävien tavaroiden maahantuonti.

## 5 VÄHENNYKSET

### 5.1 Vähennysoikeuden pääsääntö

Pääsäännön mukaan verovelvollinen saa vähentää tilitettävää veroa laskiessaan toiselta verovelvolliselta ostamansa tavaran tai palvelun perusteella sen veron, jonka myyjä on velvollinen suorittamaan. Verovelvollinen ostaja saa vähentää myös veron, jonka hän on velvollinen suorittamaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Lisäksi verovelvollinen saa vähentää maahantuomastaan tavarasta sekä tekemästään yhteisöhankesta suorittamansa arvonlisäveron. Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että tavara tai palvelu tulee käytettäväksi verovelvollisen verollisessa liiketoiminnassa. Jos hyödykkeitä käytetään myös muussa toiminnassa kuin arvonlisäverollisessa toiminnassa, vähennysoikeus on vain arvonlisäverollisen käytön osuudesta. Yksityiskäytön osuus ei ole vähennyskelpoinen.

Vähentää saadaan se vero, jonka myyjä on lain mukaan velvollinen suorittamaan. Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta lasku tai muu laskuna toimiva tosite (katso kappale 10.3 Laskumerkinnät). Maahantuodusta tavarasta suoritettavan veron vähennysoikeuden edellytyksenä on, että maahantuojalla on tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat. Vähennys saadaan tehdä periaatteessa kaikista tavaroista ja verollisista palveluista, jotka on hankittu verollisina vaihto- tai käyttöomaisuudeksi taikka muutoin käytettäväksi tai kulutettavaksi verollisessa liiketoiminnassa.

Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka arvonlisäverolain mukaan aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle arvonlisäverovelvollisuuden.

### 5.2 Vähennysoikeuden rajoitukset

Vähennystä ei saa tehdä seuraavista tavaroista ja palveluista:

- 1) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut



- 2) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut
- 3) edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut
- 4) postimerkki tai muu siihen verrattava oikeus, jos kuljetuspalvelun myynnistä ei ole suoritettava veroa sillä perusteella, että se tapahtuu ulkomailla
- 5) henkilöautot, kaksikäyttöautot, moottoripyörät, matkailuperävaunut, rakenteeltaan pääasiallisesti hivi- tai urheilukäyttöön tarkoitetut vesialukset ja sellaiset ilma-alukset, joiden suurin sallittu lähtömassa on enintään 1 550 kg, sekä niihin tai niiden käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut.

Vähennysoikeus on kuitenkin sellaisesta ajoneuvosta tai aluksesta, joka on hankittu myytäväksi, vuokrattavaksi taikka käytettäväksi ammattimaisessa henkilökuljetuksessa tai ajo-opetuksessa sekä henkilöautosta ja kaksikäyttöautosta, joka on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jos viimeksi mainittua henkilöautoa tai kaksikäyttöautoa myöhemmin todetaan käytetyn osaksikaan vähennyskelpottomassa käytössä (esimerkiksi työpaikan ja kodin välisiin matkoihin), autosta tehty vähennys on kokonaan palautettava ja autosta on suoritettava vero omaan käyttöön ottamisena. Verotusajankohtana on periaatteessa se ajankohta, jolloin auto ensimmäistä kertaa oli muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Myös auton käyttökustannuksista ynnä muut tehdyt vähennykset on palautettava samasta ajankohdasta alkaen.

Henkilöauton käytöstä tulisi pitää ajopäiväkirjaa.

Kaksikäyttöautona pidetään N1-luokkaan kuuluvaa ajoneuvoa, joka on varustettu kuljettajan istuimen ja tämän vieressä olevien istuinten lisäksi muilla istuimilla tai niiden kiinnitykseen tarkoitetuilla laitteilla, lukuun ottamatta autoverolain 24 §:n mukaisia tilapäiseen käyttöön tarkoitettuja istuimia tai ennen 30 päivää syyskuuta 1998 voimassa olleiden tieliikennesäännösten mukaisesti pakettiautoon hyväksytyjä istuimia.

EU:n ulkopuolelle lähtevien kirjeiden ja muiden lähetysten postimerkkien ostohintaan sisältyvä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen. Sen sijaan kotimaan ja EU:n alueelle lähtevän postin postimerkin hintaan sisältyvän veron saa käsitellä vähennettävänä verona.

Vähennysrajoitus koskee myös matkanjärjestäjän omista nimissään muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi hankkimia palveluita ja tavaroita. Koska tällaisten palvelujen ja tavaroiden ostohintaan sisältyvä vero otetaan huomioon veron perusteesta tehtävänä vähennyksenä, siitä ei voi tehdä normaalia vähennystä. Matkatoimistopalveluihin sovelletaan matkatoimistojen marginaaliverotusmenettelyä (katso Verohallinnon ohje Muutoksia arvonlisäverotuksessa 1.8.2010).

## 5.3 Erityisvähennykset

### 5.3.1 Rakentamispalvelut

Rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen sekä edellä mainittuun työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu. (Katso myös tiettyjen rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus kappale 2.3.2)

Verovelvollisella yrityksellä, joka rakentaa tai rakennuttaa arvonlisäverollista liiketoimintaansa varten rakennuksen, on oikeus yleisten säännösten mukaan vähentää ostettujen rakentamispalvelujen ja rakennusmateriaalien hankintaan sisältyvät verot.

Jos rakentajalta tai rakennuttajalta ostetaan valmis rakennus maapohjineen, kiinteistön myynti on veroton eikä pääsäännön mukaista vähennysoikeutta ole. Jos kuitenkin myyjä on suorittanut rakennuksen rakentamisesta veron rakentamispalvelun omana käyttönä, ostaja saa vähentää verollista toimintaa varten hankitusta kiinteistöstä sen veron, jonka myyjä on suorittanut. Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että myyjä ei ole ottanut kiinteistöä ennen myyntiä omaan käyttöönsä. Rakennusyritykseltä ostetusta sellaisesta käytetystä rakennuksesta, jonka rakennusyritys on hankkinut kunnostaakseen sen myyntiä varten, saadaan vähentää rakennusyrityksen korjaustoista suorittama oman käytön vero.

Kiinteistönhaltija, joka on hakeutunut verovelvolliseksi rakennuksen tai huoneiston vuokrauksesta kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta, saa tehdä vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista vuokraustoimintaa varten ostamastaan palvelusta tai tavarasta. Vähennyksen saa tehdä myös itse suoritetusta rakentamispalvelusta ja kiinteistönhallintapalvelun omaan käyttöönoton perusteella suoritetusta verosta. Takautuva vähennysoikeus koskee vain kiinteistön uudisrakentamista tai perusrakentamista. Tavallisiin korjauksiin ja kiinteistön käyttökustannuksiin sisältyvät verot verollisen toiminnan aloittamista edeltävältä ajalta ovat vähennyskelvottomia. Vähennys tehdään verovelvollisuuden alkamiskuukaudelta.

### 5.3.2 Vuokraan sisältyvän energian vähentäminen

Verovelvollisella on oikeus vähentää ostamansa energiahyödykkeen vero silloinkin, kun veloitus energiahyödykkeestä sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen. Vähentää saadaan kuitenkin vain kiinteistön omistajan tai haltijan ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavaa veroa vastaava määrä. Vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän ostajalle antama selvitys myyjän ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavan veron määrästä. Katso kappale 10.4 Muiden asiakirjojen tietosisältövaatimukset.

### 5.3.3 Käyttötarkoituksen muutos

Jos arvonlisäverolain voimaantulon jälkeen muuhun kuin vähennyskelpoiseen käyttöön hankittu tavara tai palvelu siirretään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, verovelvollinen saa vähentää sen veron, joka on sisältynyt tavaran tai palvelun hankintaan tai jonka verovelvollinen on itse suorittanut hyödykkeen valmistuksen yhteydessä. Vähennysoikeus ei koske rakentamispalveluja eikä kiinteistöjä.

Aloittaessaan verollisen liiketoiminnan verovelvollinen saa tehdä hallussaan olevasta verollisena hankkimastaan tai valmistamastaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen käytettävästä tavarasta tai palvelusta samansuuruisen vähennyksen (**alkuvarastovähennys**).

Vero saadaan vähentää kuitenkin vain tavaran tai palvelun vähennyshetken mukaista arvoa vastaavalta osin. Jos tavaran todennäköinen luovutushinta on sen alkuperäistä ostohintaa tai sitä vastaavaa arvoa alempi, vähennettävä vero lasketaan tavaran todennäköisen luovutushinnan perusteella.

Vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen vähennyskelpoiseen käyttöön ottohetkellä laatima tosite. Katso kappale 10.4 Muiden asiakirjojen tietosisältövaatimukset.

### 5.3.4 Alkuvarastovähennys

Verovelvollinen saa vähentää arvonlisäverovelvollisena hankittujen tuotantopanosten ostohintaan sisältyvän veron. Elinkeinonharjoittaja voidaan kuitenkin merkitä verovelvolliseksi jo siitä lukien, kun hän aloittaa hankinnat tulevaa arvonlisäverollista toimintaansa varten.

Silloinakaan, kun edellä mainittua etukäteisrekisteröinnin mahdollisuutta ei ole käytetty, vero ei jää rasittamaan toimintaansa aloittavan elinkeinonharjoittajan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tehtyjä hankintoja. Verollisen liiketoiminnan alkaessa verovelvollinen saa tehdä vähennyksen hallussaan olevasta verollisena ostetusta tai itse maahantuodusta taikka valmistetusta tavarasta. Jos kuitenkin hyödykkeen arvo on alentunut, arvonalennusta vastaavaa veroa ei saa vähentää. Alkuvarastovähennys koskee paitsi tavaraa myös palveluja. Alkuvarastovähennys koskee pääsääntöisesti vain arvonlisäverolain voimaantulon jälkeen hankittuja hyödykkeitä. Kiinteistöt ovat sekä tavara- että palveluhankintojen osalta alkuvarastovähennyksen ulkopuolella.

### 5.3.5 Vuokrauspalvelu

Kun vuokralleottaja tuo maahan ulkomailta vuokraamansa tavaran, siitä suoritetaan maahantuonnin yhteydessä vero. Jos ulkomaalaisella vuokranantajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, vuokralleottajan on suoritettava myös vuokrauspalvelusta veroa. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi vuokrauspalvelun verovelvolliselle ostajalle on myönnetty oikeus vähentää vuokralle ottamansa tavaran maahantuontiin sisältyvä vero niissä tapauksissa, joissa hänen on ostajana suoritettava veroa myös ulkomaalaiselle maksetuista vuokrista.

## 5.4 Osittainen vähennysoikeus

Jos tavaraa tai palvelua käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan että muuhun tarkoitukseen, vähennys voidaan tehdä vain siltä osin kuin hyödykettä käytetään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Vastaavasti esinettä myytäessä siitä maksetaan arvonlisävero samassa suhteessa kuin vähennys on tehty.

Vähennysosuus voidaan hankintahetkellä arvioida koko esineen tulevalta käyttöajalta. Jos se osoittautuu virheelliseksi, sitä on tilikauden päättyessä oikaistava.

## 5.5 Vähennyksen oikaiseminen

Mikäli myyjä hyvittää ostajaa verollista myyntiä koskevalla vuosi- tai vaihtoalennuksella, osto- tai myyntihyvityksellä, ylijäämäpalautuksella tai muulla sellaisella oikaisuerällä tai myyjä maksaa korvauksen palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista, ostajan on oikaistava vähentämäänsä veroa.

Oikaisuvelvollisuus koskee myös myyjän antamaa, verollista tavarankäyttöä koskevaa vuosi- ja vaihtoalennusta, osto- ja myyntihyvitystä, ylijäämäpalautusta ja muuta sellaista oikaisuerää sekä palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritetusta korvausta.

## 5.6 Käytetyt tavarat

### 5.6.1 Verollisena hankittu (laskussa esimerkiksi ”alv 23 %”)

Verollisina 1.1.1996 jälkeen hankituista käytetyistä tavaroista ostaja voi yleensä käyttötarkoituksesta riippuen vähentää myyjän suorittaman veron.

Aiemmin pitkäikäisen käyttöomaisuuden hankintoja koskivat tietyt vähennysrajoitukset. Elinkeinonharjoittaja ei saanut tehdä vähennystä sellaisesta ostamastaan tai vuokraamastaan pitkäikäisestä käyttöomaisuudesta, jota hän tai joku muu oli käyttänyt Suomessa ennen 1.2.1993. Tällaisen käytetyn tavarankäytön verollinen osto ei siten ollut pääsääntöön mukaan vähennyskelpoinen. Pitkäikäisellä käyttöomaisuudella tarkoitetaan tavaraa, jonka todennäköinen taloudellinen käyttöikä on hankintahetkellä yli kolme vuotta. Vähennyskielto ei kuitenkaan koskenut vuokrattavaksi tai välittömästi tavarankäytön valmistustoiminnassa käytettäväksi hankittua tavaraa, koska tällaisesta tavarasta on ollut vähennysoikeus jo liikevaihtoverolain säännöksissä.

Ennen 1.2.1993 Suomessa käyttöön otetusta muuhun tarkoitukseen kuin vuokraus- tai tavarankäytön valmistustoiminnan kalustoksi verollisena hankittua pitkäikäisistä käyttöomaisuustavaroista voitiin kuitenkin tehdä vähennys, jos elinkeinonharjoittaja pystyi osoittamaan, ettei kukaan tavarankäytön aikaisempi omistaja ollut voinut tehdä hankinnasta liikevaihtoverolain tarkoittamaa laskennallista vähennystä.

Jos tavara oli ollut esimerkiksi maansiirtourakoitsijan kaivinkone, joka oli myyty ennen 1.9.1993 koneliikkeelle, koneliikkeellä oli ollut oikeus tehdä tästä verottomasta ostosta niin sanottu laskennallinen vähennys. Tämä vähennys esti vuoden 1995 loppuun asti käyttöomaisuudeksi tulleen hankinnan vähennyksen arvonlisäverotuksessa. Verovelvollisella oli velvollisuus näyttää, ettei tällaista laskennallista vähennystä ollut tavarasta tehty ja että vähennysoikeus siten oli. Näytöksi kävi kaikilta aikaisemmilta omistajilta saadut selvitykset tavarankäytön ajankohdasta ja käyttötarkoituksesta. Nämä rajoitukset eivät siis koske enää niitä verollisia hankintoja, joissa toimitus on tapahtunut 1.1.1996 tai sen jälkeen.

### 5.6.2 Verotta hankittu (laskussa esimerkiksi ”ei sis. alv”)

Verotta hankituista tavaroista ei saa tehdä vähennystä.

Esimerkiksi maansiirtourakoitsija on hankkinut maansiirtokoneen ennen arvonlisäverolain voimaantuloa vuonna 1992 (ennen 1.2.1993). Urakoitsija voi myydä maansiirtokoneen arvonlisäverotta. Jos maansiirtokoneen ostaa maansiirtourakoitsija, joka käyttää sitä liiketoiminnassa, ostajalla ei ole vähennysoikeutta ostosta. Myydessään maansiirtokoneen tämän toisen urakoitsijan on kuitenkin maksettava vero myynnistä.

Vähennystä ei myöskään saa tehdä, jos käytetyn, käyttöomaisuudeksi ostetun tavaran ostolaskussa lukee ”marginaaliverotus”. Kun tällaisia koneita myöhemmin myydään, on niiden myynti kuitenkin verollista myyntiä.

### 5.6.3 Marginaaliverotusmenettely

Poikkeuksena verottomien hankintojen vähennyskelvottomuudesta on niin sanottu marginaaliverotusmenettelyn mukainen vähennys, joka saadaan tehdä verollista edelleenmyyntiä varten hankitun tavaran ostosta. Marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa paitsi verotta tapahtuneeseen käytetyn tavaran myös taide-, keräily- ja antiikkiesineiden hankintaan. Menettelyä voidaan soveltaa myös verolla maahantuotuihin taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin.

Tavaran ostaja ei saa soveltaa marginaaliverotusmenettelyä eli vähentää verotonta ostoa, jos hän myy tavaran edelleen verotta, siis esimerkiksi Kanadaan. Jos tavara myydään Yhteisön alueelle, siihen voidaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.

Vähennys koskee tavaroita, jotka myydään eteenpäin sellaisenaan tai enintään tavanomaiseen myyntikuntoon saatettuna. Tavanomaista myyntikuntoon saattamista on käytettyjen tavaroiden kauppiaille tavanomaisella tavalla tapahtuva tavaran korjaaminen, entisöiminen tai muu vastaava käsittely.

Marginaaliverotusmenettelyssä voidaan valita joko tavarakohtainen menettely, jossa voittomarginaali lasketaan kunkin tavaran kohdalta erikseen, tai yksinkertaistettu menettely, jossa vero lasketaan kalenterikuukausittain siten, että marginaaliverotettavien tavaroiden myynnin ja oston erotus eli marginaali lasketaan kuukausittain. Kummassakaan vaihtoehdossa negatiivinen marginaali ei ole siirrettävissä muuhun arvonlisäverolliseen toimintaan. Tavarakohtaisessa menettelyssä sitä ei saa siirtää muihin tavaroihin, mutta yksinkertaistetussa menettelyssä negatiivisuus saadaan siirtää seuraavan kuukauden marginaaliverotettavan voittomarginaalin vähennykseksi.

Käytetyn tavaran myyjä, joka soveltaa marginaaliverotusmenettelyä:

- tilittää voittomarginaalista arvonlisäveron (marginaali sisältää veron, joten veron peruste saadaan vähentämällä marginaalista veron osuus)
- ei merkitse veroa laskulle näkyviin. Veromerkintä laskussa aiheuttaa sen, että myyjän on poistettava tekemänsä vähennys. Silloin koko myyntihinnasta on suoritettava veroa
- merkitsee ostajalle annettavaan tositteeseen ”Marginaaliverotus”. Jos tavara myydään toiseen yhteisömaahan ja myyntiin sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä, merkintä voi olla esimerkiksi ”margin scheme”.

Jos verovelvollinen on ostanut verotta käytetyn tavaran ja soveltanut siihen marginaaliverotusmenettelyä, menettely on purettava, jos tavaraa ei myydä edelleen, vaan

- tavara vuokrataan asiakkaalle
- tavara otetaan yrityksen käyttöön esimerkiksi käyttöomaisuudeksi
- tavaralle tehdään ennen myyntiä huomattavia kunnostustöitä
- yrityksen verovelvollisuus päättyy ennen tavaran myyntiä
- tavara myydään verottomana vientimyynä EU:n ulkopuolelle tai kun on valittu yhteisömyynti myytäessä tavara EU-alueella
- tavaraa koskevassa myyntilaskussa on veroa koskeva merkintä.

Käytetyn tavaran kauppiaan ei ole pakko soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Kauppias voi halutessaan soveltaa sitä esimerkiksi vain osaan verotta hankkimiinsa tavaroihin. Jos marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta, myynti on normaalisti verollista ja verottomista hankinnoista ei tehdä vähennyksiä. Myyntilaskuun merkitään vero ja ostajalla on normaali vähennysoikeus. Siten EU-alueella myytäessä, kauppias voi valita yhteisömyynnin marginaaliverotusmenettelyn sijasta.

Marginaaliverotusmenettelyn alaiset myynnit ja ostot on pidettävä kirjanpidossa erillään muista ostoista ja myynneistä.

Katso myös Verohallituksen ohje 184 Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely.

## 6 ARVONLISÄVERON LASKEMINEN

### 6.1 Suoritettavan veron laskentaperuste

#### 6.1.1 Tavarán ja palvelun myynti

Vero lasketaan tavarasta tai palvelusta peritystä koko vastikkeesta ilman veron osuutta (veron peruste). Vastike on myyjän ja ostajan sopima hinta, joka sisältää kaikki hinnannlisät. Vastikkeeseen luetaan myös ne tavarán tai palvelun toimittamisesta aiheutuneet kustannukset, jotka myyjä veloittaa ostajalta.

Veron perusteeseen luetaan muun muassa laskutuslisät, myyjän ostajalta veloittamat kuljetus- ja postituskustannukset sekä myyjän omassa intressissään ottamista vakuutuksista ostajalta veloitetut vakuutusmaksut. Hyödykkeen myynnin rahoittamisesta perittäviä korkoja, esimerkiksi osamaksu- ja viivästyskorkoja ei lueta veron perusteeseen.

#### 6.1.2 EU:n alueelta tuodun tavarán veron peruste

Tavarán-ostosta toisen EU-maan arvonlisäverovelvolliselta eli niin sanotusta yhteisöhankinnasta suoritetaan veroa tavarasta peritystä vastikkeesta ilman veron osuutta. Jos myyjä perii ostajalta kuljetus- ja vakuutuskustannukset, ne luetaan mukaan vastikkeeseen. Muutoin ne eivät ole vastikkeen osa.

#### 6.1.3 EU:n ulkopuolelta tuodun tavarán veron peruste

Tavarán maahantuonnista eli tuonnista EU:n ulkopuolelta suoritettavan veron peruste on yleensä tavarán tullausarvo. Veron peruste vahvistetaan tullikoodeksin mukaan määräytyvän tullausarvon mukaisesti. Tullausarvo on kauppa-arvo eli tavarasta tosiasiallisesti maksettu hinta. Veron perustetta vahvistettaessa tullausarvoon lisätään valtiolle tai Yhteisölle kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, ei kuitenkaan arvonlisäveroa. Myös Suomen ulkopuolella maksettavat verot ja muut maksut kuuluvat veron perusteeseen. Kuljetus-, purkaus-, vakuutus- ja muut tavarán kuljetukseen liittyvät kustannukset sisällytetään veron perusteeseen ensimmäiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan saakka. Kuitenkin, jos veron suorittamisvelvollisuuden syntyhetkellä on tiedossa, että tavara kuljetetaan toiseen yhteisön alueella olevaan määräpaikkaan, edellä mainitut kustannukset luetaan veron perusteeseen tähän määräpaikkaan saakka.

- EU:n ulkopuolella korjattavana, valmistettavana tai muutoin käsiteltävänä olleen tavarán veron peruste on se arvonlisä, joka tavaralle on kertynyt ulkomailla. Siihen luetaan korjaus- ja käsittelykustannukset, niiden ulkomaisten osien arvo, jotka on korjauksen, valmistuksen tai käsittelyn yhteydessä lisätty tavaraan sekä viennistä ja tuonnista aiheutuvien lähetyskulujen määrä.

Verokanta määräytyy samojen säännösten perusteella kuin kotimaan myynnissä.

#### 6.1.4 Alivastikkeelliset luovutukset

Käypää arvoa huomattavasti alempaa vastiketta vastaan tapahtuvaa myyntiä ei veroteta enää omalla käyttönä vaan myyntinä. Jos myyjän ja ostajan välillä on etuyhteys, käypää markkina-arvoa huomattavasti alempaan hintaan tapahtuvan myynnin veron peruste korotetaan käypään markkina-arvoon. Katso Verohallinnon ohje Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus 20.5.2009, dnro 621/40/2009.

## 6.1.5 Oma käyttö

Omaan käyttöön otetusta (yksityinen kulutus, siirto arvonnäisäverottomaan toimintaan) ostetusta tavaraa tai palvelusta vero lasketaan tavarain tai palvelun verottomasta ostohinnasta tai sitä alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta. Itse maahantuodusta tavarasta omaan käyttöön vero lasketaan maahantuontiarvosta tai tätä alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta. Verovelvollisen itse valmistamasta tavarasta ja itse suorittamasta palvelusta veron peruste on sen valmistamisesta tai suorittamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

Vähäisestä omasta käytöstä ei suoriteta veroa. Säännös koskee vain luonnollisia henkilöitä, puolisoita, jakamatonta kuolinpesää ja verotusyhitymää. Vähäisen omaan käyttöön määränä pidetään 850 euroa (ilman veron osuutta) vuodessa.

Otettaessa tavara tai palvelu vain osittain omaan käyttöön veroa suoritetaan siitä määrästä, joka vastaa omaan käyttöön osuutta hyödykkeen koko käyttötarkoituksesta.

Itse suoritettujen rakentamispalvelujen veron peruste on palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset eikä esimerkiksi rakennuksen myyntihinta. Veron perusteeseen eivät kuitenkaan kuulu maanhankinta- ja kiinnityskustannukset, rakennusluotosta maksettu korko tai vesi-, sähkö- ja muut vastaavat palautuskelpoiset liittymämaksut.

Rakennushankkeen välittömiä kustannuksia ovat esimerkiksi sen rakennusmateriaalikustannukset, työmaan työntekijöille ja työnjohdolle maksetut palkat sosiaalikuluihin, ulkopuolisille maksetut suunnittelu- ja valvontakustannukset, maanmittauskustannukset ja alihankkijoille maksetut korvaukset.

Rakennushankkeen välillisiä kustannuksia ovat esimerkiksi hallinto- ja varastohenkilöstölle maksetut palkat, tutkimuskustannukset, kustannukset omista kuljetuksista, koneiden ja laitteiden poistot sekä huoltokustannukset, työkalukustannukset ja vakuutuskustannukset. Välilliset kustannukset kohdistetaan tiettyyn hankkeeseen laskemalla ne kaavamaisena osuutena hankkeen välittömien kustannusten määrästä.

Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelystä katso kappale 2.5.

Kiinteistöhallintapalvelujen (esimerkiksi rakentamispalvelut, kiinteistön puhtaanapito, siivous, isännöinti) omaan käyttöön veron peruste määräytyy pääsääntöisesti samalla tavoin kuin rakentamispalvelussa. Kiinteistöhallintapalveluista aiheutuvien palkkamenojen ja niihin liittyvien sivukulujen ja erilaisten kyseessä olevan henkilöstön muuna kuin palkkana pidettävien luontoisetujen lisäksi veron perusteeseen luetaan kaikki kyseessä olevan toiminnan osalta arvonnäisäverotuksessa vähennetyt tuotantopanokset. Käytännössä vero lasketaan näin ollen palkkakustannusten perusteella. (Katso kappale 2.4.3.2 Kiinteistöhallintapalvelujen omaan käyttöön verotus)

## 6.1.6 Oikaisuuerät

Myyjä saa vähentää veron perusteesta ostajalle antamansa verollista myyntiä koskevat vuosi- ja vaihtoalennukset, osto- ja myyntihyvitykset, ylijäämäpalautukset ja muut sellaiset myyntien oikaisu-erät sekä verollisena ilmoitettua myyntiä koskevat luottotappiot.

Vähennyksistä luottotappioista myöhemmin kertyvistä suorituksista on suoritettava veroa lisäämällä kertynyt määrä veron perusteeseen.

Veron perusteesta saadaan myös vähentää palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus.

## 6.1.7 Tuet ja avustukset

Veron perusteeseen luetaan suoraan tavarain tai palvelun hintaan liittyvät tuet ja avustukset. Kun tavarain tai palvelun myyjänä on kunta tai Helsingin seudun liikennekuntayhtymä, suoraan hintoihin liittyvänä tukena ja avustuksena ei pidetä toiminnan harjoittamisesta tai järjestämisestä aiheutunutta kunnan tai osakaskuntien kattamaa alijäämää.

Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saama televisiomaksuihin perustuva korvaus ja Ålands Radio och TV Ab:n saama korvaus Ahvenanmaan maakuntahallituksen kantamista televisiomaksutuloista luetaan veron perusteeseen.

Vero lasketaan tuen tai korvauksen verottomasta hinnasta.

## 6.2 Verokanta

### 6.2.1 Yleinen verokanta 23 %

Suomessa arvonlisäveroa suoritetaan 23 prosenttia veron perusteesta (yleinen verokanta). Alempia verokantoja on kaksi (13 ja 9 prosenttia) ja lisäksi nollaverokanta. Verokannat olivat 30.6.2010 asti 22, 12, 8 ja 0 prosenttia.

### 6.2.2 Alennettu verokanta 13 %

Alempaa 13 prosentin verokantaa sovelletaan seuraaviin tavarihin ja palveluihin:

- 1) ruokatarvike, juoma ja muu sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitettu aine sekä niiden raaka-aine ja niitä valmistettaessa tai säilöttäessä käytettävä mauste, säilöntäaine, väri- ja muu lisäaine (elintarvike)
- 2) rehu ja rehuseos sekä niiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettu raaka- ja lisäaine, eläinten ruokana käytettävät teollisuuden jätteaineet sekä rehukala (rehuaine)
- 3) ravintola- ja ateriapalvelut (30.6.2010 asti 22 prosenttia).

Elintarvikkeiden alempaa verokantaa ei sovelleta, eläviin eläimiin, vesijohtoveteen, alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa tarkoitettuihin alkoholijuomiin ja tupakkavalmisteisiin eikä myöskään jäljempänä 9 prosentin verokannan kohdassa 6) tarkoitettuihin tavarihin eikä myrkkyyihin. Alkoholijuomia ovat oluet, joissa on alkoholia enemmän kuin 0,5 tilavuusprosenttia ja muut juomat, joissa on alkoholia enemmän kuin 1,2 tilavuusprosenttia.

Elävien eläinten myyntiin sovelletaan 23 prosentin verokantaa. Eläviä eläimiä ovat esimerkiksi teuraaksi myytävät eläimet ja tilalta elävänä eläinvalvontaan myytävät eläimet. Sen sijaan tilalta kuolleena myytyyn eläimeen sovelletaan elintarvikkeiden raaka-aineisiin ja rehujen raaka-aineisiin sovellettavaa alennettua 13 prosentin verokantaa. Elintarvikkeiden valmistamisesta, kuten esimerkiksi teurastuspalveluista ja niihin liittyvistä palveluista, lihan paloittelusta, pakastamisesta ja pakkaamisesta perittävistä korvauksista on suoritettava arvonlisäveroa yleisen 23 prosentin verokannan mukaan.

### 6.2.3 Alennettu verokanta 9 %

Alempaa 9 %:n verokantaa sovelletaan seuraaviin tavarihin ja palveluihin:

- 1) henkilökuljetus
- 2) majoitustilan tai käyntisataman käyttöoikeuden luovuttaminen
- 3) palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen
- 4) teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksut. Pääsymaksuina pidetään myös huvipuistojen ajolaitteiden ja muiden vastaavien laitteiden käytöstä perittäviä pääsymaksunluonteisia maksuja.
- 5) Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radorahastosta saama televisiomaksuihin perustuva korvaus ja Ålands Radio och TV Ab:n saama korvaus Ahvenanmaan maakuntahallituksen kantamista televisiomaksutuloista
- 6) lääkelaisissa (395/87) tarkoitettu lääke, lääkelain 21 §:n 2 momentissa ja 21 a §:ssä tarkoitettu valmisteet, joita mainitussa lainkohdassa tarkoitettuun lupaan tai rekisteröintiin liitetyn ehdon mukaan saadaan myydä ainoastaan apteekista, sekä kliininen ravintovalmiste ja siitä vastaava tuote sekä perusvoide silloin, kun ne oikeuttavat korvaukseen sairausvakuutuslain (364/63) perusteella
- 7) kirja
- 8) arvonlisäverolain 79 c §:ssä tarkoitettu taide-esine, muun kuin maahantuonnin osalta kuitenkin vain silloin, kun myyjänä on tekijä tai hänen oikeudenomistajansa taikka satunnaisesti muu elinkeinonharjoittaja kuin 79a §:n 3 momentissa tarkoitettu verovelvollinen jälleemyyjä
- 9) parturi- ja kampaamopalvelu (31.12.2011 asti)

- 10) pienet korjauspalvelut, jotka kohdistuvat polkupyöriin, kenkiin, nahkatavaroihin, vaatteisiin ja liinavaatteisiin, mukaan lukien vaatteiden ja liinavaatteiden muutostyöt (31.12.2011 asti)
- 11) tekijänoikeuden haltijoita edustavan järjestön saama 45 §:n 1 momentin 3—5 kohdassa tarkoitettu tekijänoikeuteen liittyvä korvaus.

Verollisia henkilökuljetuspalveluja ovat esimerkiksi juna-, linja-auto-, taksi-, lentokone- ja laiva-kuljetukset. Kansainväliset henkilökuljetuspalvelut ovat pääsääntöisesti verottomia. Henkilökuljetus-palvelutoiminnan harjoittajan saamiin avustuksiin ja tukiin sekä matkatavaroiden matkustajan muka-na tapahtuvasta kuljetuksesta veloitettuihin korvauksiin sovelletaan niin ikään alempaa verokantaa.

Kirjana pidetään painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua yleisesti myytäväksi tar-koitettua julkaisua, jossa kirjoitus tai kuvallinen esitys on monistettu graafisessa muodossa. Kirja voi sisältää tekstiä, kuvia, piirroksia, nuotteja, kaavioita, taulukoita tai muuta sellaista aineistoa. Kirjan sisällön tulee olla luettavissa tai havaittavissa ilman teknisiä apuvälineitä. Tekniset tallenteet kuten elektroniset ja optiset levyt eivät ole kirjoja. Kirjoina pidetään sitä vastoin esimerkiksi näkövammais-ten pistekirjoja. Kausijulkaisut ja julkaisut, jotka sisältävät pääasiallisesti mainoksia, eivät ole kirjoja.

Taide-esineeksi katsotaan myös taiteilijan ottamat ja vedostamat tai hänen valvonnassaan ve-dostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu enintään kolmeenkymme-neen.

Taide-esineen myynnissä, maahantuonnissa ja yhteisöhankinnassa sovelletaan 9 %:n verokan-taa (30.6.2010 asti 8 %), kun kysymyksessä on:

- taide-esineen. niin sanottu ensimyynti eli kun tekijä tai hänen oikeudenomistajansa myy tai-de-esineen ensimmäisen kerran
- satunnaisesti tapahtuva taide-esineen myynti, kun myyjänä on muu elinkeinonharjoittaja kuin verovelvollinen jälleenmyyjä
- taide-esineen maahantuonti EU:n ulkopuolelta
- taide-esineen osto eli yhteisöhankinta muusta EU-maasta suoraan tekijältä tai hänen oikeu-denomistajaltaan tai muulta elinkeinonharjoittajalta kuin verovelvolliselta jälleenmyyjältä.

Taide-esineen myyntiin ja yhteisöhankintaan sovelletaan 23 %:n verokantaa (30.6.2010 asti 22 %), kun kysymyksessä on:

- taide-esineen jälleenmyynti
- taide-esineen jälleenmyynti marginaaliverotusmenettelyä käyttäen
- taide-esineen osto eli yhteisöhankinta muusta EU-maasta verovelvolliselta jälleenmyyjältä.
- Taide-esineen välityspalvelun myyntiin sovelletaan 23 %:n verokantaa.

Taide-esineiden verolliseen edelleenmyyntiin voidaan soveltaa tietyissä tilanteissa marginaalive-rotusmenettelyä.

Myös edellä mainittujen alemman verokannan tavaroiden ja palveluiden omaan käyttöön ottami-seen sovelletaan alempaa verokantaa. Näiden hyödykkeiden välitykseen sovelletaan sen sijaan yleistä 23 %:n verokantaa.

## **6.3 Ajallinen kohdistaminen**

### **6.3.1 Myynnit**

Vero suoritetaan myynnistä pääsääntöisesti siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana myyty tavara on toimitettu tai palvelu on suoritettu (suoriteperuste). Kun noudatetaan suoriteperustetta, sillä ei siis ole merkitystä, milloin tavara tai palvelu on veloitettu tai maksettu.

Toimituksissa, joissa käytetään ennakkomaksuja, vero suoritetaan kuitenkin jo silloin, kun en-nakkomaksu on kertynyt.

Suoriteperustetta sovelletaan myös osamaksukauppaan, jolloin vero suoritetaan tavaran toimit-tamisajankohdan perusteella koko myyntihinnasta. Tavarankuukaudessa veroa suoritetaan vuok-rakauden jokaiselta kalenterikuukaudelta sille kohdistuvasta vuokramaksusta riippumatta siitä, mil-loin vuokraesine on toimitettu tai milloin vuokramaksu on veloitettu.



Jatkuvana suorituksena myyty tavara tai palvelu katsotaan toimitetuksi tai suoritetuksi kunkin suoritukseen liittyvän tilitysjakson päättyessä.

Yli yhden vuoden pituisena jatkuvana suorituksena tapahtuva kiinteistöön kohdistuvan palvelun myynti, josta palvelun ostava elinkeinonharjoittaja tai arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, maksaa veron käännetyin verovelvollisuuden perusteella ja johon ei liity tilityksiä tai maksuja tämän ajanjakson aikana, katsotaan suoritetuksi kunkin kalenterivuoden päättyessä palvelun suorituksen päättymiseen asti.

Verovelvollisella on tilikauden aikana oikeus käyttää suoriteperusteen sijasta laskutusperustetta. Vero suoritetaan tällöin siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana ostajaa on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu. Jos veloitusta ei käytetä, vero saadaan suorittaa siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on maksettu. Tilikauden päättyessä veloittamatta tai, jos veloitusta ei käytetä, kertymättä olevista myyntihinnoista vero tulee suorittaa tilikauden viimeiseltä kalenterikuukaudelta. Laskutusperuste oikaistaan siis suoriteperusteiseksi. Kun noudatetaan suoriteperustetta, merkitystä ei ole sillä, milloin tavara tai palvelu on veloitettu tai maksettu. Verovelvollisuuden päättyessä vero suoritetaan toiminnan viimeiseltä kalenterikuukaudelta. Ennakkomaksuista on kuitenkin aina suoritettava vero maksuajankohdan mukaisesti.

Yhteisömyynnit kohdistetaan tavarantoimituskautta seuraavalle kuukaudelle. Jos ostajalle on annettu toimitetusta tavarasta lasku tai vastaava asiakirja sitä ennen, myynti kohdistetaan kuitenkin toimituskaukautta.

Verovelvollinen, johon ei sovelleta kirjanpitolakia tai jolla on kirjanpitolain mukaan oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös, saa kohdistaa myynnistä suoritettavan veron sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on kertynyt (niin sanottu maksu-/kertymisperuste). Tällaisen verovelvollisen ei tarvitse oikaista tilityksiä suoriteperusteiseksi edes tilinpäätöksen yhteydessä. Verovelvollisuuden päättyessä tulee maksuperustetta käyttäneen verovelvollisen suorittaa vero kertymättä olevista myyntihinnoista verollisen liiketoiminnan viimeiseltä kalenterikuukaudelta.

Myynnin oikaisuerien ja luottotappioiden vähennysajankohta määräytyy kirjanpitokäytännön perusteella. Ne vähennetään sen kuukauden veron perusteesta, jolle ne on hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjattava. Sama koskee myös yhteisömyyntiin liittyvien alennusten ja hyvitysten ajallista kohdistamista. Verovelvollisuuden päättymisen jälkeen tehtävät oikaisut vähennetään toiminnan viimeiseltä kalenterikuukaudelta.

Vähennetystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä lisätään sen kuukauden veron perusteeseen, jolle se on hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjattava.

### 6.3.1.1 Erytistilanteita

- Tavarantoimituksen hintaan liittyvistä tuista ja avustuksista suoritettava vero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana suoritus on kertynyt.
- Itse suoritettujen rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta suoritetaan vero kuukausittain rakentamispalvelun valmistumisasteen perusteella. Ostetun rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta suoritetaan vero siltä kalenterikuukaudelta, jolta rakentamispalvelun suorittajan on suoritettava myynnistään vero.

### 6.3.2 Ostot

Ostoista tehtäviin vähennyksiin sovelletaan pääsääntöisesti suoriteperustetta. Vähennys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostettu tavara tai palvelu on vastaanotettu.

EU-oston vero vähennetään tavarantoimituskautta seuraavalla kalenterikuukaudella. Kuitenkin, jos ostaja on saanut tavarantoimituksen tai vastaavan asiakirjan sitä ennen, vähennys on tehtävissä vastaanottokautena.

Maahantuodusta tavarantoimituksesta vähennys tehdään siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavara on tullattu.

Kun alun perin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittu tavara tai palvelu otetaan myöhemmin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vähennys tehdään siltä kuukaudelta, jonka aikana se on otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Osamaksuehdoin ostetusta tavarantoimituksesta koko vähennys tehdään tavarantoimitusajankohdan perusteella.

Vuokralle otetusta tavarasta vähennys tehdään vuokra-ajan perusteella kullekin kalenterikuukaudelle kohdistuvasta vuokramaksusta.

Ennakkomaksuista suoritettavasta verosta tehdään vähennys maksukuukaudelta.

Verovelvollisella on tilikauden aikana oikeus käyttää laskutusperustetta. Vähennys tehdään tällöin siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana vähennykseen oikeutettua on veloitettu tavarasta tai palvelusta. Jos veloitusta ei käytetä, vähennys saadaan tehdä siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana ostohinta on maksettu. Tilikauden päättyessä veloittamatta tai, jos veloitusta ei käytetä, maksamatta olevista ostoista vähennys tehdään tilikauden viimeiseltä kalenterikuukaudelta. Verovelvollisuuden päättyessä vähennys tehdään toiminnan viimeiseltä kuukaudelta. Ennakkomaksuista tehdään vähennys kuitenkin aina maksukuukaudelta.

Verovelvollinen, johon ei sovelleta kirjanpitolakia tai jolla on kirjanpitolain mukaan oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös, saa kohdistaa vähennyksen sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostohinta tai sen osa on maksettu. Verovelvollisuuden päättyessä vähennys maksamatta olevista ostoista kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

Saatujen alennusten ja muiden sellaisten ostojen oikaisuerien johdosta tehtävän vähennetyt veron oikaisun ajankohta on sidottu kirjanpitokäytäntöön. Vähennettävää veroa pienennetään siltä kalenterikuukaudelta, jolle ostojen oikaisuerä hyvän kirjanpitotavan mukaan on kirjattava. Sama koskee myös yhteisöhankintaan liittyvien alennusten ja hyvitysten ajallista kohdistamista. Jos ostojen oikaisuerä saadaan vasta verovelvollisuuden päättyttyä, sen perusteella tehtävä vähennetyt veron oikaisu kohdistetaan toiminnan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

### 6.3.2.1 Erytistilanteita

- Verotta ostetuista käytetyistä tavaroista, joihin sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä, vähennys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara on vastaanotettu (yksinkertaistettu menettely) tai sille kalenterikuukaudelle, jolloin tavarahan edelleen myynti on toimitettu (tavarakohtainen menettely). Jos marginaaliverotusmenettely on purettava, tavarahan ostosta vähennetty määrä lisätään veron perusteeseen sinä kalenterikuukautena, jonka aikana otto muuhun käyttöön on tapahtunut tai myynnistä on veloitettu ostajaa. Verovelvollisuuden päättyessä lisäys tehdään verollisen toiminnan viimeisenä kuukautena.
- Jos verovelvollinen soveltaa itse maahantuomansa taide-, keräily- tai antiikkiesineen myyntiin arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä, maahantuodusta tavarasta tehdään vähennys vasta siltä kalenterikuukaudelta, jolle tämän tavarahan myynnistä suoritettava vero kohdistetaan.
- Kiinteistönhaltija, jolla on oikeus tehdä takautuva vähennys rakentamispalvelusta tai kiinteistöstä sillä perusteella, että hän on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta, saa tehdä vähennyksen verovelvollisuuden alkamiskuukaudelta. Verovelvollisuus alkaa sinä kuukautena, jolloin kiinteistön käyttö vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen alkaa.
- Alkuvarastovähennys tehdään verovelvollisuuden alkamiskuukaudelta.

## 6.4 Tilitettävän arvonlisäveron laskeminen

Myynnistä suoritettavat verot ja ostoihin sisältyvät vähennettävät verot kohdistetaan veron tilittämistä varten kohdekausille.

Tilitettävä vero on kohdekaudelle kohdistettavien suoritettavien verojen ja vähennettävien verojen erotus. Laskelmassa raha-arvot otetaan huomioon sentin tarkkuudella.

Suoritettavan ja vähennettävän veron määrä lasketaan erikseen jokaisen liiketapahtuman osalta. Yksittäiseen liiketapahtumaan sisältyvä vero saadaan selville kertomalla veroton myyntihinta voimassa olevalla verokannalla. Vero lasketaan siten hinnasta, joka ei sisällä veron osuutta. Verollisesta hinnasta arvonlisäveron määrä saadaan käyttäen seuraavaa laskukaavaa:

$$\text{vero} = \frac{\text{verollinen hinta} \times \text{sovellettava verokanta}}{100 + \text{sovellettava verokanta}}$$

eli jos kysymys on yleisen verokannan (23 %) alaisesta hyödykkeestä, jonka verollinen hinta on 1 000 euroa, veron määrä on

$$\frac{1000 \times 23}{123} = 186,99 \text{ euroa}$$

Veron laskemisen helpottamiseksi liiketapahtumat tulisi käsitellä muistiinpanoissa ja kirjanpidossa ensisijaisesti nettokirjausperiaatteen mukaisesti ilman veron osuutta. Suoritettavan veron osuus käsitellään tällöin suoraan verovelkana. Vähennykseen oikeuttavan hyödykkeen veroton ostohinta kirjataan suoraan asianomaiselle kulutilille ja vähennettävän veron määrä käsitellään verosaatavana.

Kirjanpidossa vero voidaan käsitellä myös bruttokirjausperiaatteella. Tällöin liiketapahtumat kirjataan täysimääräisinä verollisille tulo- tai menotileille. Arvonlisäverolliseen hintaan sisältyvän suoritettavan veron ja vähennettävän veron määrä lasketaan erikseen edellä mainittua laskukaavaa hyväksi käyttäen.

#### **6.4.1 Myynnistä suoritettavat verot**

Myynnistä suoritettavat verot lasketaan kunkin verokannan osalta erikseen. Myynnistä suoritettavat verojen perusteet ja omaan käyttöön otettujen tavaroiden ja palvelujen verojen perusteet lasketaan yhteen. Yhteismäärästä vähennetään myyntien oikaisuerät. Suoritettava vero saadaan kertomalla saatu veron perusteiden yhteismäärä voimassa olevalla verokannalla. Kohdekauden myynnistä suoritettavat verot saadaan laskemalla eri verokantojen mukaiset verot yhteen.

#### **6.4.2 EU-ostoista suoritettava vero**

EU-ostoista eli toisten EU-maiden arvonlisäverovelvollisilta ostetuista tavaroista ja palveluista suoritetaan vero kotimaan arvonlisäverotuksen yhteydessä. Jos hankinta oikeuttaa vähennykseen, vähennys tehdään samana kalenterikuukautena kuin vero suoritetaan. Kausiveroilmoituksella EU-ostot ja niiden vero ilmoitetaan eri kohdissa tavaroiden ja palvelujen osalta. Kummassakin kohdassa eri verokantojen mukaan suoritettavat verot lasketaan yhteen.

#### **6.4.3 Vähennettävät ja palautettavat verot**

Ostaja saa tavarain tai palvelun oston perusteella vähentää sen veron, jonka myyjä on kyseisestä myynnistä velvollinen suorittamaan. Vähennettävät verot saadaan laskemalla yhteen kohdekauden ostoihin sisältyvät verot, vähennykseen oikeuttavista yhteisöhankinnoista suoritettavat verot sekä maahantuontiin sisältyvät verot. Lisäksi lukuun sisällytetään erityissäännösten perusteella rakentamispalveluihin sisältyvät verot sekä vero, joka käännetyn verovelvollisuuden perusteella on suoritettu ulkomaalaiselta myyjältä tapahtuneesta ostosta. (Huom! Myös verollisen sijoituskullan sekä vähintään 325 tuhannesosan pitoisen kulta-aineksen ja kultapuolivalmisteen myynti.) Vähennettäviä veroja pienennetään ostajalle annettuihin alennuksiin ja muihin ostojen oikaisueriin sisältyvillä veroilla.

#### **6.4.4 Laskentakauden eli kohdekauden vero**

Kohdekauden vero saadaan vähentämällä suoritettavista veroista vähennettävät verot. Kohdekauden vero on maksettava vero eli kauden suoritettavien verojen ja vähennettävien verojen erotus.

#### **6.4.5 Valuutan muunto**

Ulkomaan valuutassa ilmaistut rahamäärät muunnetaan euroiksi käyttämällä veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdan viimeistä liikepankin julkaisemaa myyntikurssia. Rahamäärä muunnetaan kuitenkin laskutus- tai kertymisajankohdan mukaan silloin, kun vero kohdistetaan laskutus- tai kertymiskaudelle tilikauden sisällä.

Tavarain yhteisömyynnin ja yhteisöhankinnan osalta ratkaiseva ajankohta on veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta seuraavan kalenterikuukauden 15. päivä, tai jos toimitetusta tavarasta on annettu lasku tätä ennen, niin laskutusajankohta.

## 7 VERON ILMOITTAMINEN JA MAKSAMINEN

### 7.1 Verotilimenettely

Vuoden 2010 alusta alkaen arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen muuttui, kun siirryttiin verotilimenettelyyn. Siihen kuuluvat kaikki oma-aloitteisesti maksettavat verot lukuun ottamatta varainsiirtovero ja ennakon täydennysmaksua. Verotiliverot ilmoitetaan Verohallinnolle kausiveroilmoituksella. Verotilimenettelyä sovelletaan myös alkutuottajiin.

Verohallinto merkitsee verotilille verot, jotka veronmaksaja on ilmoittanut kausiveroilmoituksella ja maksut, joita maksaessaan veronmaksaja on käyttänyt verotiliviitettä. Tilille merkitään myös Verohallinnon maksuunpanemat ja palauttavat oma-aloitteiset verot sekä korot.

### 7.2 Ilmoitusjaksot

Pienet yritykset voivat antaa kausiveroilmoituksen ja maksaa verot kalenterivuositain tai neljännesvuositain.

- Jos kalenterivuoden kirjanpitolain mukainen liikevaihto on enintään 50 000 euroa, arvonlisäveron, ennakonpidätykset, työnantajan sosiaaliturvamaksun ja lähdeverot voi ilmoittaa ja maksaa neljännesvuoden jaksoissa.
- Jos kalenterivuoden kirjanpitolain mukainen liikevaihto on enintään 25 000 euroa, arvonlisäveron voi ilmoittaa ja maksaa kalenterivuositain ja ennakonpidätykset, työnantajan sosiaaliturvamaksun sekä lähdeverot neljännesvuositain.

Kalenterivuoden mittainen verokausi koskee alkutuotantoa harjoittavia luonnollisia henkilöitä, kuolinpesiä ja yhtymiä liikevaihdon määrästä riippumatta. Yhtiömuodossa (esimerkiksi kommandiitti-yhtiönä tai avoimena yhtiönä) harjoitettu alkutuotanto ilmoitetaan liikevaihdon perusteella määräytyväältä valvontakaudelta.

Jos alkutuotannon harjoittajalla on muuta arvonlisäverollista toimintaa, esimerkiksi jos hän on myös taksiautoilija tai kampaamotoiminnan harjoittaja, valvontajakson pituus riippuu liikevaihdosta.

Alkutuottajat antavat arvonlisäverotiedot kausiveroilmoituksella kalenterivuoden mittaiselta verokaudelta niin, että ilmoitus ja maksu ovat perillä Verohallinnossa viimeistään kalenterivuotta seuraavan helmikuun 28. päivänä.

Kalenterivuosisimenettelyyn oikeutettu alkutuottaja voi valita myös neljännesvuoden tai kuukauden mittaisen valvontakauden

Kuvataiteilijat, joilla ei ole muuta arvonlisäverollista toimintaa kuin taide-esineiden myyntiä (ja mahdollisesti alkutuotantoa), antavat arvonlisäveroilmoituksensa kalenterivuoden mittaiselta verokaudelta. Ilmoittamis- ja maksamisen menettely on samanlainen kuin alkutuottajilla.

Muut taide-esineiden myyjät ja välittäjät antavat arvonlisäveroilmoituksensa liikevaihdon perusteella määräytyväältä verokaudelta.

Paliskunta toimii ilmoitus- ja tilitysvelvollisena Verohallintoon päin paliskuntaryhmän arvonlisäverosta.

Jos paliskuntaryhmään kuuluva harjoittaa tavarain tai palvelun myyntiä muihin EU-maihin, on siitä annettava yhteenvetoilmoitus Verohallinnolle.

### 7.3 Menettely ja kausiveroilmoitus

#### 7.3.1 Ilmoittamisen määräpäivät

Kuukausittain ja neljännesvuositain annettavan kausiveroilmoituksen tulee olla perillä viimeistään sen kalenterikuukauden 12. päivänä, jona kohdekauden vero tai maksu on lain mukaan ilmoitettava.

Arvonlisäveron tietojen tulee olla perillä kohdekauden päättymistä seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä. Esimerkiksi helmikuun arvonlisäverotietojen tulee olla perillä viimeistään 12. päivänä huhtikuuta. Tämä määräpäivä koskee sähköisiä ilmoituksia.

Paperilla annetun ilmoituksen sen sijaan tulee olla perillä Verohallinnossa jo kuukauden 7. päivänä. Kalenterivuosisimenettelyssä olevan on annettava kausiveroilmoitus arvonlisäverosta niin, että se on perillä helmikuun 28. päivänä.

Paliskuntaryhmän verokausi on poronhoitovuosi. Kausiveroilmoitus ja maksu verokaudelta annetaan niin, että ne ovat perillä Verohallinnossa viimeistään poronhoitovuotta seuraavan heinäkuun 12. päivänä sähköisesti tai 7. päivänä paperilla.

Jos kausiveroilmoitus saapuu Verohallintoon määräpäivän jälkeen, Verohallinto määrää myöhästymismaksun.

### 7.3.2 Ilmoittamistapa

Kausiveroilmoituksen voi antaa verkossa toimivassa Verotili-palvelussa tai muiden operaattorien sähköisissä asiointipalveluissa. Ilmoituksen voi antaa myös paperilla, mutta paperisen ilmoituksen määräpäivä on viisi päivää aikaisemmin kuin sähköisen. Kausiveroilmoitus on allekirjoitettava.

### 7.3.3 Maksaminen

Verotilillä maksamisen yleinen eräpäivä on kuukauden 12. päivä. Arvonlisävero erääntyy kohdekuuden päättymistä seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä. Tästä on yksi poikkeus: kalenterivuosi-menettelyssä olevilla arvonlisäveron eräpäivä on 28. päivänä helmikuuta.

Maksaessaan verotiliveroa maksaja ei voi valita, minkä veron suoritukseksi maksu käytetään. Verohallinto käyttää maksun verotiliverojen suoritukseksi laissa säädettyssä järjestyksessä vanhimmasta verosta alkaen.

Veron voi maksaa verotilille myös etukäteen. Ennen eräpäivää maksetuille maksuille maksetaan hyvityskorkoa.

Verotiliveroa maksaessaan verovelvollisen on käytettävä pysyvää ja yksilöllistä verotiliviitettä. Verohallinto lähettää verotiliviitteen ja maksuohjeen rekisteröinnin yhteydessä. Muut saavat viitteen Verotili- tai Palkka.fi-palvelusta tai ottamalla yhteyttä Verotilin neuvontanumeroon 020 697 056 (pvm/mpm).

### 7.3.4 Alarajaan liittyvä huojenus

Jos tilikauden liikevaihto on alle 22 500 euroa, verovelvollinen voi saada alarajahuojennusta. Huojennus pienenee asteittain liikevaihdon kasvaessa.

Huojennus koskee kaikkia yritysmuodosta riippumatta. Jos tilikausi on lyhyempi tai pidempi kuin 12 kuukautta, tilikauden liikevaihto muunnetaan vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa. Tilikauden liikevaihto lasketaan arvonlisäverolain 3 §:n mukaisesti, mutta liikevaihtoon ei lueta mukaan veron osuutta eikä metsätaloudesta ja kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta saatua vastiketta.

Jos tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa, huojennuksen määrä on tilitettävän veron määrä.

Jos tilikauden liikevaihto on yli 8 500 euroa, huojennuksen määrä lasketaan kaavalla:

$$\text{vero} - \frac{(\text{liikevaihto} - 8\,500) \times \text{vero}}{14\,000}$$

(vero = tilikaudelta tilitettävä vero).

Huojennusta ei saa, jos edellä mainittu laskukaavan mukainen määrä on negatiivinen, tilikauden tilitettävä vero on negatiivinen tai verovelvollinen on kunta. Huojennusta ei saa metsätaloudesta tilitettävästä verosta, kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tilitettävästä verosta, ostajana arvonlisäverolain 2 a, 8 a ja 9 §:n perusteella suoritettavasta verosta, yhteisöhankinnasta suoritettavasta verosta eikä käyttöomaisuuden myynnistä suoritettavasta verosta.

Alarajahuojennustiedot ilmoitetaan kausiveroilmoituksella. Erillistä hakemusta ei tarvita. Huojennusta voi saada kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Huojennettavalle verolle ei makseta korkoa.

### 7.3.5 Verojen ja korkojen palauttaminen

Palautukseen oikeuttava arvonlisävero palautetaan kausiveroilmoituksen perusteella. Erillistä hakemusta ei tarvitse tehdä.

Veronpalautukset ja hyvityskorot voi jättää verotilille myöhemmin erääntyvien verojen maksamista varten.

Veroilmoituksen puutteet tai antamatta jättäminen voivat estää veron palauttamisen.

Jos haluaa välttää edestakaista rahaliikennettä, verotilille voi asettaa palautusrajan. Tällöin verotililtä palautetaan vain rajan ylittävä määrä käyttämättä olevista veronpalautuksista ja hyvityskoroista. Palautusrajan osoittama määrä säilytetään verotilillä myöhemmin erääntyviä velvoitteita varten. Tilillä säilytettävälle määrälle maksetaan hyvityskorkoa.

Jos palautusten yhteismäärä on alle 20 euroa, summaa ei palauteta vaan se säilytetään verotilillä ja käytetään myöhemmin erääntyviin veroihin.

### 7.3.6 Verotilin korot

Verotilillä suorittamatta olevista velvoitteista peritään viivästyskorkoa ja käyttämättä oleville hyvityksille maksetaan hyvityskorkoa. Vuonna 2011 viivästyskorko on 8 prosenttia ja hyvityskorko 0,5 prosenttia.

Lisätietoa ja kausiveroilmoituksen täyttöopas on Internet-sivuilla [www.vero.fi/verotiliohjeet](http://www.vero.fi/verotiliohjeet).

## 7.4 Yhteenvetoilmoitus

EU:n alueella tapahtuvan tavara- ja palvelukaupan valvontaa varten yritykset antavat yhteenvetoilmoituksen. Yhteenvetoilmoitus annetaan kuukausittain tavaran myynneistä ja yleissäännöksen nojalla verotettavan palvelun myynneistä EU-maihin toisessa jäsenvaltiossa rekisteröidylle verovelvolliselle. Paliskuntaryhmä antaa yhteisen yhteenvetoilmoituksen, johon on koottu kaikkien ryhmään kuuluvien poronomistajien myynnit EU:n alueelle.

Yhteenvetoilmoitus on annettava sähköisesti viimeistään kunkin kuukauden päättymistä seuraavan kuukauden 20. päivänä. Yhteenvetoilmoituksen voi antaa joko tiedostona Ilmoitin.fi-palvelussa tai verkkolomakkeella Tyvi-palvelussa.

Jos yhteenvetoilmoitusta ei anneta tai se annetaan vaillinaisena tai virheellisenä, laiminlyönnistä voidaan määrätä laiminlyöntimaksua.

Yhteenvetoilmoitus täytetään asiakaskohtaisesti asiakkaan alv-numeroineen ja maakoodeineen. Palvelumyynnit yhdelle asiakkaalle ilmoitetaan yhteenlaskettuna yhdellä rivillä ja tavaramyynnit toisella rivillä. Kolmikantakauppa ilmoitetaan kuitenkin asiakaskohtaisesti omalla rivillään.

Jos verovelvollisella ei ole käytännössä mahdollisuutta antaa ilmoitusta sähköisesti, hän voi hakea lupaa ilmoituksen antamiseen paperisena. Hakemuksessa on esitettävä ne syyt, miksi lupaa haetaan. Hakemus osoitetaan Eteläiselle veronkantoyksikölle, osoite PL 52, 00052 VERO.

## 8 KIRJANPITOVELVOLLISUUS JA LASKUIHIN TEHTÄVÄT MERKINNÄT

### 8.1 Arvonlisäverotus ja kirjanpito- tai muistiinpanovelvollisuus

Kirjanpitovelvollisia ovat kirjanpitolain (1336/97) mukaan kaikki liikkeen- tai ammatinharjoittajat. Useimmat alkutuottajat eivät ole kirjanpitovelvollisia vaan muistiinpanovelvollisia.

Arvonlisäverolain mukaan arvonlisäverovelvollisen on järjestettävä kirjanpitonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaissa tarkoitettuihin tositteisiin ottaen myös huomioon, mitä arvonlisäverolaisissa säädetään tositteista. Muistiinpanovelvollisen verovelvollisen on tehtävä tuloista ja menoista sellaiset muistiinpanot, joista ja joihin liitettävistä tositteista riittävästi eriteltynä käyvät selville tulot ja niistä johtuvat menot, arvonlisäveron määrät ja veron perusteet sekä tulonhankkimistoimintaa varten saadut tuet.

Kirjaukset voidaan tehdä ostoista tai myynneistä aikajärjestyksessä pidettävään osakirjanpitoon tai muuhun kirjanpitokirjaan siten, että niiden yhteys kirjanpitolaissa tarkoitettuun asiajärjestyksessä pidettävään pääkirjanpitoon on vaikeuksitta todettavissa. Eri verokantojen alaisten myyntien ja ostojen on oltava vaikeuksitta erotettavissa toisistaan asiajärjestyksessä pidettävässä kirjanpidossa. Muistiinpanot taas kirjataan aikajärjestyksessä. Muistiinpanokirjan sivujen tulee olla juoksevasti numeroidut.

Arvonlisäverovelvollisen, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joista saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Merkintöjen tulee perustua päivättyihin ja numeroituihin tositteisiin. Tarkemmat muistiinpanoja koskevat säännökset annetaan Verohallituksen päätöksellä (7.1.2010 päätöksen ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (dnro 1213/38/2009)). Päätös koskee niitä tulonhankkimistoimintaa harjoittavia verovelvollisia, jotka eivät ole kirjanpitovelvollisia, sekä maa- ja metsätalouden harjoittajia. Niitä metsätalouden harjoittajia, joita verotetaan maatilatalouden tuloverolain mukaan metsätalouden puhtaasta tulosta, päätös koskee soveltuvin osin. Päätöksessä on lisäksi erityismääräyksiä maataloutta, metsätaloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa harjoittavien muista muistiinpanoista.

Suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron selvittämiseksi kirjanpitovelvollisen ja muistiinpanovelvollisen (jonka ilmoitusjakso poikkeaa kalenterivuodesta) verovelvollisen on kirjattava veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat aikajärjestyksessä kuukausikohtaisesti ilmoitusjakson päättymistä seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä, koska hänen on kyseiseen päivään mennessä maksettava kohdekuukauden vero ja annettava kausiveroilmoitus. Jos ilmoitusjakso on kalenterivuosi, ilmoitus annetaan ja vero maksetaan viimeistään kalenterivuotta seuraavan helmi-kuun 28. päivä. Tämä koskee myös muistiinpanovelvollista arvonlisäverovelvollista.

Verovelvollinen on itse vastuussa mahdollisista tilitoimiston tekemistä virheistä. Näin ollen on tärkeää, että verovelvollisen kirjanpito on sekä muodollisesti että asiallisesti kunnossa. Siten vältetään esimerkiksi arviomaksuunpanoilta.

Katso Verohallinnon ohjeet 1731/40/2003 Laskua koskevat vaatimukset arvonlisäverotuksessa, 357/40/2004 Eräitä kysymyksiä arvonlisäverotuksen laskutussäännöistä ja 1119/40/2005 Arvonlisäverolain vähäisen laskun enimmäismäärä alenee 250 euroksi.

## 8.2 Laskunantovelvollisuus

Myyjän on annettava arvonlisäverolain tietosisältövaatimukset täyttävä lasku seuraavissa tilanteissa:

- Verollinen myynti, kun ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja (esimerkiksi yleishyödyllinen yhteisö). Verollisella myynnillä tarkoitetaan myyntiä, josta arvonlisäverolain mukaan on maksettava veroa Suomessa.
- Veroton myynti. Myyjän on annettava lasku sellaisesta verottomasta myynnistä, jota varten tehdyistä hankinnoista myyjä saa arvonlisäverolain 131 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla palautuksen eli yhteisömyynnistä, viennistä ja muusta palautukseen oikeuttavasta nollaverokannan alaisesta myynnistä. Lisäksi lasku on annettava tavaroiden ja palvelujen myynnistä yritysjärjestelytilanteessa sekä sijoituskullan myynnistä ja välityksestä.
- Tavaroiden kaukomyynti ja uusien kuljetusvälineiden myynti toiseen jäsenvaltioon myös silloin, kun ostajana on yksityishenkilö.
- Veroton myynti kunnalle. Ei-arvonlisäverovelvollisen myyjän on annettava lasku, kun hän luovuttaa kunnalle verottomia terveyden- ja sairaanhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja ja tavaroita.
- Ennakkomaksu.
- Oikaisuerät, ellei niitä ole huomioitu aiemmin annetuissa laskuissa. esimerkiksi verollista myyntiä koskeva ostajalle annettu vuosi- tai vaihtoalennus.

Myyjän laskunantovelvollisuus on säännelty tyhjentävästi arvonlisäverolain 209a §:ssä. Myynnistä on kuitenkin kirjanpitoa tai muistiinpanoja varten oltava tosite (KPL 2 luku 5 §) Lisäksi myyjällä voi olla laskunantovelvollisuus toisen maan lainsäädännön mukaan.

## 8.3 Laskumerkinnät

Arvonlisäverolain säännöksissä käytetään käsitettä lasku. Tällä tarkoitetaan varsinaisten laskujen lisäksi myös muita laskuina toimivia tositteita, jotka täyttävät tietosisältövaatimukset. Lasku voidaan toimittaa paperilla tai, vastaanottajan suostumuksin, sähköisesti.

Useasta erillisestä tavaroiden toimituksesta ja palvelujen suorituksesta voidaan antaa yhteinen lasku.

Lasku voi muodostua useammasta erillisestä asiakirjasta. Laskussa voidaan esimerkiksi viitata lähetylistaan, jossa on selvitetty myyty hyödyke. Osa laskussa vaadittavista tiedoista voi olla ostajalle aikaisemmin annettulla tai tällä muuten olevalla asiakirjalla. Sekä myyjällä että ostajalla on oltava kaikki laskun muodostavat asiakirjat. Säännöt laskumerkinnöistä koskevat myös alkutuottajia.

Elintarvikealalla, maataloudessa ja metsäkaupassa on yleinen kauppatapana, että ostaja mittaa tuotteen paljouden ja laadun. Ostajan tekemä asiakirja vastaa edellä mainituilla aloilla myyjän laskua. Näillä aloilla ostajan laatima tosite tai tositeaineisto kokonaisuudessaan rinnastetaan myyjän laatimaan myyntilaskuun. Kyseessä olevien ostotositteiden nojalla verovelvollisella ostajalla on myös vähennysoikeus alkutuottajalta tekemistään hankinnoista.

Suoramyyntistä kirjoitetaan käteiskuitti tai voidaan antaa lasku. Näissä laskuissa ei tarvitse olla erittelyä arvonlisäveron määrästä.

### 8.3.1 Yleiset laskumerkintävaatimukset

Edellä luetelluista myynneistä annettujen laskujen tulee sisältää seuraavat arvonlisäverolaissa luetellut tiedot eli yleiset laskumerkinnät:

- laskun antamispäivä
- yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä
- myyjän Y-tunnus (vaatimus perustuu YTJ-lain 15 §:ään). Myyjän on merkittävä laskuun Y-tunnuksensa lisäksi FI-alkuisen arvonlisäverotunnisteensa tavaran yhteisömyynnissä sekä niissä palvelujen myyntitilanteissa, joissa myyntimäärä määräytyy ostajan rekisteröintimaan perusteella, toiseen jäsenvaltioon tapahtuvassa kaukomyynnissä ja uusien kuljetusvälineiden myynnissä toiseen jäsenvaltioon myös silloin, kun ostajana on muu kuin arvonlisäverovelvollinen
- ostajan arvonlisäverotunniste käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa (suomalainen ostaja velvollinen suorittamaan veron Suomessa) ja yhteisökaupassa
- myyjän ja ostajan nimi ja osoite
- myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen laajuus ja luonne
- tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä
- veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikköhinnassa
- verokanta
- suoritettavan veron määrä euroissa. Jos myyjä soveltaa myyntiin arvonlisäverolaissa tarkoitettua käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden marginaaliverotusmenettelyä, laskussa ei saa olla mainintaa verosta.
- jos myynnistä ei ole suoritettava veroa tai verovelvollinen on ostaja, tieto vapautuksen tai ostajan verovelvollisuuden perusteesta.

### 8.3.2 Tiettyjä erityistilanteita koskevat pakolliset laskumerkinnät:

- toisen jäsenvaltioon myytävän uuden kuljetusvälineen tiedot;
- maininta käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden marginaaliverotusmenettelyn tai matkatoimistojen ja matkanjärjestäjien marginaaliverotusmenettelyn soveltamisesta;
- merkintä sijoituskullan myynnin verollisuudesta, jos myyjä valitsee myynnin verollisuuden;
- muutoslaskussa yksiselitteinen viittaus aikaisempaan laskuun (esimerkiksi laskun tunniste).



### 8.3.3 Kevennetyt laskumerkintävaatimukset

Arvonlisäverolaissa on annettu mahdollisuus siihen, että kaikkia edellä mainittuja laskumerkintöjä ei laskuun tarvitse tehdä vaan niin sanotut kevennetyt laskumerkinnät riittävät

- laskun verollinen summa on enintään 250 euroa
- on kyse vähittäiskaupassa tai muussa siihen rinnastettavassa lähes yksinomaan yksityishenkilöille tapahtuvassa myyntitoiminnassa annettavista laskuista
- on kyse tarjoilupalveluista tai henkilökuljetuksia koskevista laskuista (lukuun ottamatta edelleen myytäväksi tarkoitettuja palveluja)
- on kyse pysäköintimittareiden ja muiden vastaavien laitteiden tulostamista tositteista.

Laskussa on oltava tällöin seuraavat tiedot:

- laskun antamispäivä
- myyjän nimi ja Y-tunnus
- myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen luonne
- suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain.

Kevennetyn sisältövaatimuksen laskuissa on siten mahdollista ilmoittaa hinnat arvonlisäverollisina, jos suoritettavan veron määrä on merkitty. Veron perustetta ei siis tarvitse ilmoittaa.

Kevennetyjä sisältöedellytyksiä ei sovelleta tavaroiden yhteisömyyntiin (AVL 72a §), yhteisöhankkijan harjoittamaan jälleenmyyntiin (AVL 72g § 3 kohta), tavaroiden kaukomyyntiin (AVL 63a §) eikä tavaroiden myyntiin, jotka kuljetetaan toisesta jäsenvaltiosta Suomeen ja jotka myyjä asentaa tai kokoaa täällä (63 § 3 momentti).

### 8.3.4 Esimerkkejä laskumerkinnöistä tilanteissa, joissa myyjällä on laskunantovelvollisuus:

- Nollaverokannan alainen myynti ilmaistaan merkinnällä "Alv 0 %". Laskuun merkitään lisäksi, minkä hyödykkeen myynnistä on kysymys, esimerkiksi "Tilattu sanomalehti" tai laskussa mainitaan se arvonlisäverolain säännös, johon verottomuus perustuu esimerkiksi "AVL 55 §".
- Vientimyynti ilmaistaan merkinnällä "Alv 0 % veroton myynti Yhteisön ulkopuolelle".
- Tavarain yhteisömyyntiä koskeviin laskuihin merkitään myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet. Myynnin verottomuus voidaan ilmoittaa esimerkiksi merkinnällä "Alv 0 % yhteisömyynti" tai "VAT 0 % Intra-Community supply".
- EU-tavarakaupan kolmikantakaupassa ensimmäinen myyjä merkitsee laskuun normaaliin tapaan oman arvonlisäverotunnisteensa lisäksi ostajan arvonlisäverotunnisteiden ja merkinnän yhteisömyynnistä. Ensimmäisen ostajan eli toisen myyjän on merkittävä laskuun oman arvonlisäverotunnisteensa lisäksi toisen ostajan arvonlisäverotunniste ja maininta siitä, että on kysymys kolmikantatilanteesta, esimerkiksi "Kolmikantakauppa" tai "Triangulation". Tässä tapauksessa toinen ostaja on verovelvollinen ensimmäisen ostajan myynnistä (AVL 2a §).
- Yhteisön ulkopuolelle tapahtuvan tavarain kuljetusta koskevaan laskuun myynnin verottomuus voidaan ilmoittaa esimerkiksi merkinnällä "Alv 0%.Tavarain kuljetus EU:n ulkopuolelle" tai "VAT 0% Transport of goods outside the Community".
- Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavarain ja palvelujen myyntiä liiketoiminnan jatkajalle ei pidetä myyntinä. Tavarain ja palvelujen luovutusta liiketoimintaa jatkavalle konkurssipesälle ei myöskään pidetä myyntinä. Edellytyksenä on, että jatkaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Katso myös kohta 2.5 Kiinteistöinvestoinnit ja tarkistusmenettely. Luovutuksesta on tehtävä laskuun esimerkiksi merkintä "Alv 0 % AVL 19a §:ssä tarkoitettu luovutus".
- Kun myyjä luovuttaa kunnalle verottomia terveyden- ja sairaanhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja ja tavaroita, myyjä merkitsee laskuun "Veroton AVL 130a §:ssä tarkoitettu myynti". Myös viittaus AVL 34, 36 tai 37 §:ään käy.
- Silloin kun ostaja on verovelvollinen, myyjän on tehtävä laskuun ostajan verovelvollisuutta koskeva merkintä. Laskuun merkitään "Ostaja verovelvollinen" tai "Reverse charge".

- Ostaja on verovelvollinen verollisen sijoituskullan myynnistä ja sellaisen kulta-aineksen ja kultapuolivalmisteen myynnistä, jonka pitoisuus on vähintään 325 tuhannesosaa, jos ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin (AVL 8a §). Laskuun on tehtävä ostajan verovelvollisuutta koskeva merkintä. Sijoituskullan myynnistä on laadittu Verohallituksen tiedote 16/1999 Sijoituskullan sekä kulta-aineksen ja kultapuolivalmisteen arvonlisäverotus.
- Kun osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä oleva tavara tai palvelu myydään, veroa on suoritettava vain siltä osin, kun tavarasta tai palvelusta on voitu tehdä vähennys. Tällöin laskusta on käytävä ilmi suoritettavan veron määrä. Laskuun merkitään ”Osittain vähennyskelvottomassa käytössä ollut tavara/palvelu”.

### 8.3.5 Esimerkkejä laskumerkinnöistä tilanteissa, joissa myyjän ei ole Suomen arvonlisäverolain säännösten mukaan annettava laskua:

- Kun myydään sellaisia arvonlisäverolain 4 luvussa tarkoitettuja verottomia hyödykkeitä, joista myyjä ei ole laskunantovelvollinen, laskuun merkitään, minkä hyödykkeen myynnistä on kysymys ja arvonlisäverolain säännös, johon verottomuus perustuu. Esimerkiksi ”Veroton rahoituspalvelu, AVL 41 §”.
- Omaan lukuun rakennetun rakennuksen myynti maapohjineen on verotonta, vaikka veroa suoritetaan rakentamispalvelun omaan käyttöön otosta. Myynnin verottomuudesta tehdään laskuun merkintä ”Veroton kiinteistön luovutus, AVL 27 §”. Myyjän on ostajan vähennysoikeuden toteuttamiseksi annettava erillinen lasku tai selvitys, josta ilmenee myyjän rakentamispalvelun omaan käyttöön otosta suorittaman veron määrä.
- Veroa ei suoriteta muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran tai palvelun myynnistä. Vähennyskelvottomassa käytössä olleen tavaran tai palvelun myyntiä koskevaan tositteeseen tehdään verottomuutta osoittava merkintä esimerkiksi ”Vähennyskelvottomassa käytössä ollut tavara”.
- Kun myydään hyödyke, jonka myyntimaa on muu kuin Suomi, laskunantovelvollisuus määrittyy myyntimaan mukaan. Myyjän oman edun mukaista on ottaa selvää kyseisen jäsenvaltion vaatimuksista ja tehtävä laskut tämän mukaan. Jos myynti tapahtuu toisessa jäsenvaltiossa, laskuun merkitään tieto myynnin verottomuudesta tai käännetystä verovelvollisuudesta. Kun suomalainen elinkeinonharjoittaja myy palvelun, jonka myyntimaa on muu kuin Suomi ja ostaja on verovelvollinen, laskuun on tehtävä merkintä käännetystä verovelvollisuudesta. Esimerkiksi yleissäännön mukaisen palvelun myynnistä ”Käännetty verovelvollisuus, ALV-direktiivi 44 art.” tai ”Reverse charge, VAT Directive 44 art.”

## 8.4 Muiden asiakirjojen tietosisältövaatimukset

Arvonlisäverolaki ja -asetus määrittelevät tietosisältövaatimuksia myös eräille muille asiakirjoille kuin varsinaisille myyntilaskuille.

Ostaja saa tehdä vähennyksen ostetusta energiahyödykkeestä, kun veloitus sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen. Ostaja saa kuitenkin vähentää vain kiinteistön omistajan tai haltijan ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavaa veroa vastaavan määrän. Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että myyjä antaa ostajalle selvityksen myyjän ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavan veron määrästä. Selvityksessä on oltava selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä mahdolliset Y-tunnukset, luovutuksen luonne ja kohdekuukausi, vuokran tai yhtiövastikkeen kokonaismäärä ja energian osuus siitä sekä myyjän ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavan veron määrä. Selvityksessä on oltava merkintä myynnin verottomuudesta ja verottomuuden perusteesta. Siinä ei tarvitse olla tunnustetta eikä yksikköhintaa.

Myytäessä tavaraa ulkomaalaiselle henkilölle, jonka kotipaikka ei ole EU:n alueella eikä Norjassa niin sanottuna tax free -myyntinä, ostajalle annettavassa tositteessa on oltava tiedot ostajan nimestä, kotipaikasta, passin numerosta sekä vakinaisesta osoitteesta. Tositteessa on oltava myös myyjän nimi, postiosoite, y-tunnus sekä matkustajalle myytyjen tavaroiden määrä ja luonne, tavaroiden toimituspäivä, veron peruste kunkin verokannan osalta, verokanta, suoritettavan veron määrä euroissa, ostajalta mahdollisesti perittävät kulut ja ostajalle palautettava määrä. Ostajan on allekirjoitettava tosite. Katso Verohallinnon ohje 171 Veroton matkailija myynti - ohje myyjälle.

Kiinteistöluovutuksissa luovuttajan on annettava tarkistusoikeuden tai –velvollisuuden siirrosta luovutuksensaajalle selvitys. Lisäksi luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan laatimasta selvityksestä. Jos jokin selvityksen tiedoista muuttuu selvityksen antamisen jälkeen, muutoksesta on annettava täydentävä selvitys. Kiinteistöinvestoinneista katso tarkemmin Verohallinnon ohje Kiinteistöinvestointien arvonnisäverotus Dnro 1845/40/2007, 14.12.2007.

Liiketoiminnan jatkajan on annettava liikkeen luovuttajalle selvitys siitä, että luovutettavia tavaroita ja palveluita ryhdytään käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Kun ostajana on joko toisessa jäsenvaltiossa toimiva diplomaatti, EU:n toimielin, kansainvälinen järjestö tai Nato-joukot, joilla on tietyin edellytyksin oikeus verottomaan ostoon, ostajan on tällöin tämän oikeutensa todistamiseksi annettava myyjälle asianomaisen viranomaisen vahvistama kirjallinen todistus.

Kun moottoriajoneuvon ostajana on Suomessa toimiva ulkovaltojen diplomaatti, ostajan on annettava myyjälle ulkoasiainministeriön vahvistama todistus siitä, että ostajalla on oikeus verottomaan hankintaan.

Jos arvonnisäverolain voimaantulon jälkeen muuhun kuin vähennyskelpoiseen käyttöön hankittu tavara tai palvelu siirretään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, verovelvollinen saa vähentää sen veron, joka on sisällynyt tavaran tai palvelun hankintaan tai jonka verovelvollinen on itse suorittanut hyödykkeen valmistuksen yhteydessä. Vero saadaan vähentää kuitenkin vain tavaran tai palvelun vähennyshetken mukaista arvoa vastaavalta osin. Jos tavaran todennäköinen luovutushinta on sen alkuperäistä ostohintaa tai sitä vastaavaa arvoa alempi, vähennettävä vero lasketaan tavaran todennäköisen luovutushinnan perusteella. Vähennysoikeus ei koske rakentamispalveluja eikä kiinteistöjä.

Aloittaessaan verollisen liiketoiminnan verovelvollinen saa tehdä hallussaan olevasta verollisena hankkimastaan tai valmistamastaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen käytettävästä tavarasta tai palvelusta samansuuruisen vähennyksen (alkuvarastovähennys).

Vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen vähennyskelpoiseen käyttöön ottohetkellä laatima tosite. Tositteessa on oltava tositteen laatimispäivä, verovelvollisen nimi, tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen laajuus ja luonne, vähennyskelpoiseen käyttöön ottamispäivä ellei se ole sama kuin laatimispäivä, hankintaan sisällynyt vero tai omasta käytöstä suoritettu vero sekä viittaus hankintaa tai omasta käytöstä suoritettavaa veroa koskevaan tositteeseen, todennäköinen luovutushinta ilman veron osuutta, verokanta ja vähennettävä vero.

## **9 VEROLLISEN LIIKETOIMINNAN ALOITTAMINEN, TOIMINNAN MUUTOKSET JA LOPETTAMINEN**

### **9.1 Verovelvolliseksi ilmoittautuminen**

Arvonnisäverollista liiketoimintaa harjoittavan on tehtävä ennen toiminnan aloittamista kirjallinen ilmoitus Verohallinnolle. Ilmoitus tehdään perustamisilmoituslomakkeella (Y-lomake). Perustamisilmoituslomakkeita saa Internet-osoitteesta [www.ytj.fi](http://www.ytj.fi), Verohallinnon toimipisteistä, Patentti- ja rekisterihallituksesta, ELY-keskuksista ja maistraateista.

Liiketoiminnan harjoittaja ei ole arvonnisäverovelvollinen eikä hänen myöskään tarvitse antaa perustamisilmoitusta, jos tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa.

#### **9.1.1 Ryhmärekisteröinti**

Rahoitus- ja vakuustoitominnan harjoittajilla on mahdollisuus tiettyjen laissa määriteltyjen edellytysten täyttyessä rekisteröityä arvonnisäverovelvolliseksi ryhmänä. Ryhmärekisteröinnissä oikeudellisesti itsenäisiä yrityksiä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet, käsitellään yhtenä ryhmänä. Ryhmän sisällä tapahtuvat ryhmän jäsenten väliset myynnit ovat arvonnisäverottomia.

Verovelvollisuusryhmään kuuluvien yritysten tulee ilmoittaa keskuudestaan yritys, joka edustaa ryhmää Verohallintoon nähden. Tämä yritys täyttää ryhmän puolesta ilmoitusvelvollisuuden eli toimittaa ryhmän kausiveroilmoituksen Verohallinnolle sekä maksaa tillettävän veron. Kaikki ryhmään kuuluvat elinkeinonharjoittajat ovat yhteisvastuullisesti vastuussa ryhmän verosta.

Verovelvollisuusryhmän muodostamista haetaan muutos- ja lopettamisilmoituslomakkeella Y4 (perustamisilmoituslomakkeella Y1, jos edustajalla ei ole ennestään Y-tunnusta). Verohallinto tekee valituskelpoisen päätöksen ryhmän muodostamisesta ja purkamisesta.

## 9.2 Vapaaehtoinen verovelvollisuus

Elinkeinoharjoittajalle on annettu mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi silloinkin, kun hän ei lain mukaan ole verovelvollinen. Hakeutuminen edellyttää, että toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverovelvolliseksi voi hakeutua:

- vähäisen liiketoiminnan harjoittaja (liikevaihto enintään 8 500 euroa/ tilikausi)
- yleishyödyllinen yhteisö ja uskonnollinen yhdyskunta
- sokea henkilö
- vaikeavammaiset yrittäjät (vähintään 70 %:n invalideetti).

Lisäksi verovelvolliseksi voi tietyin edellytyksin hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja, yhteisöhankkija, ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja ja kaukomyyjä. Verovelvollisuutta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on haettava erikseen, vaikka hakija olisi muun toimintansa perusteella verovelvollinen.

Verovelvolliseksi hakeudutaan perustamis- tai muutosilmoituksella.

## 9.3 Takautuva verovelvollisuus

Verovelvollisuuden euromääräinen alaraja koskee kaikkia yritysmuodosta riippumatta (luonnolliset henkilöt, yhtymät, yhtiöt). Jos tilikauden liikevaihto ylittää 8 500 euron rajan, koko tilikauden myynnistä on suoritettava täysimääräinen vero. Euromääräinen alaraja on sama, vaikka toiminta aloitetaisiin kesken tilikauden. Jos liikevaihto on enintään 8 500 euroa, elinkeinonharjoittajan ei tarvitse ilmoittautua verovelvolliseksi. Jos tilikausi on lyhyempi tai pidempi kuin 12 kuukautta, tilikauden liikevaihto muunnetaan vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa

Jos jälkepäin havaitaan, että verovelvolliseksi ilmoittautuneen liikevaihto jää tilikaudelta alle 8 500 euron, hänet poistetaan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä vain, jos hän sitä vaatii. Poistaminen tapahtuu aikaisintaan siitä päivästä, jolloin vaatimus saapuu Verohallintoon, eikä maksettuja veroja palauteta tai tehtyjä maksuunpanopäätöksiä kumota.

Jos alkutuotannon harjoittaja on arvioinut liikevaihtonsa liian pieneksi ja 8 500 euron alaraja ylittyy, hänet merkitään verovelvolliseksi kyseessä olevan tilikauden alusta, tai jos toiminta on alkanut kesken tilikauden, aloittamispäivästä.

## 9.4 Veron palautukseen oikeutetut ulkomaankauppaa ja muuta verotonta toimintaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat

Seuraavissa tilanteissa elinkeinonharjoittaja voi ilmoittautua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, vaikka hän harjoittaa verotonta toimintaa:

- toimintana on veroton ulkomaankauppa
- sanoma- ja aikakauslehtien veroton myynti
- yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painoksen veroton myynti
- vesialusten, niihin kohdistuvien työsuoritusten tai rahtauksen veroton myynti.

Edellä mainittujen toimintojen harjoittajia koskevat samat oikeudet ja velvollisuudet kuin yleisesti arvonlisäverovelvollisia yrityksiä.

Jos ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja harjoittaa täällä edellä mainittuja toimintoja, hänellä ei ole oikeutta niin sanottuun ulkomaalaispalautukseen. Hänen on rekisteröidyttävä täällä verovelvolliseksi, mikäli hän haluaa palautuksen Suomessa tekemiinsä hankintoihin sisältyneestä arvonlisäverosta.

Kunnilla on muista poiketen oikeus saada takaisin myös arvonlisäverotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvät verot.

## 9.5 Verovelvolliseksi rekisteröiminen

Verohallinto merkitsee elinkeinonharjoittajan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Arvonlisäverovelvolliseksi merkitään siitä päivästä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Elinkeinonharjoittaja voidaan kuitenkin merkitä rekisteriin jo siitä lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan verollista liiketoimintaansa varten verollisia tavaroita tai palveluita.

Jos elinkeinonharjoittaja on arvioinut, ettei hänen liikevaihtonsa ylitä tilikauden aikana arvonlisäverovelvollisuuden alarajaa ja arvio myöhemmin osoittautuu liian pieneksi, hänet merkitään taannehtivasti verovelvolliseksi. Maksamatta olevat verot tulee maksaa viivästysseuraamuksineen.

Vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuva merkitään verovelvolliseksi aikaisintaan siitä päivästä lukien, kun hakemus saapuu Verohallintoon. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja merkitään kuitenkin verovelvolliseksi taannehtivasti jo toiminnan aloittamisesta lukien, jos hänellä on oikeus tehdä vähennys ennen hakeutumista aloitetusta uudisrakennus- tai perusparannustyöstä.

Verohallinto ilmoittaa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitsemisestä tai merkitsemättä jättämisestä kirjallisella ilmoituksella. Jos rekisteröimisestä tai rekisteröimättä jättämisestä halutaan valittaa, tulee Verohallinnolta ensin pyytää asiasta valituskelpoinen päätös.

### 9.5.1 Y-tunnus ja sen käyttö

Elinkeinonharjoittajalle annetaan yritys- ja yhteisötunnus (Y-tunnus) heti, kun elinkeinonharjoittajan perustamisilmoitus merkitään saapuneeksi yritys- ja yhteisötietojärjestelmään (YTJ). Y-tunnus yksilöi elinkeinonharjoittajat. Tunnus ei kerro sitä, onko elinkeinonharjoittaja merkitty Verohallinnon rekistereihin tai kaupparekisteriin.

Y-tunnus on merkittävä tilaus-, tarjous- ja laskulomakkeisiin sekä muihin elinkeinotoimintaan liittyviin asiakirjoihin.

Y-tunnusta on käytettävä asioitaessa viranomaisen kanssa. Tunnuksen avulla verovelvollisen ilmoitukset, suoritettavat verot ja veronpalautukset ohjautuvat Verohallinnossa oikean verovelvollisen hyväksi.

Katso myös Verohallinnon ohje 852/39/2001 Y-tunnus käyttöön 1.1.2001.

### 9.5.2 Arvonlisäverotunniste

Käytäessä kauppaa EU-maissa olevien yritysten kanssa suomalaiset yritykset tarvitsevat arvonlisäverotunnisteen (alv-numero). Se muodostetaan Y-tunnuksesta siten, että tunnuksen eteen lisätään maakoodi FI ja tunnuksen kahden viimeisen numeron välillä oleva viiva poistetaan. Siis jos Y-tunnus on 0123456-7, yrityksen alv-numero on FI01234567.

### 9.5.3 Toisen elinkeinonharjoittajan arvonlisäverovelvollisuuden tarkistaminen

Internet-osoitteesta [www.ytj.fi](http://www.ytj.fi) YTJ-tietopalvelusta tai puhelimitse Verohallinnon palvelunumerosta 020 697 030 voi tarvittaessa tarkistaa, onko elinkeinonharjoittaja merkitty Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi.

### 9.5.4 Toisessa jäsenvaltion EU-maassa olevan kauppakumppanin alv-numeron tarkistaminen

Koska verottoman EU-yhteisömyynnin yhtenä edellytyksenä on, että toisesta jäsenvaltiosta EU-maasta olevalla kauppakumppanilla on voimassa oleva alv-numero, on yrityksillä oikeus maksutta tarkistaa kauppakumppaninsa numeron voimassaolo. Internetissä kyselyn voi tehdä Komission Internet-sivuilla osoitteesta:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=FI](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=FI)

Alv-numeron voimassaolon voi tarkistaa myös EU-kaupan alv-numeroiden tarkistuspalvelusta puhelimitse klo 9.00 - 15.00 numerosta 020 697 062 tai sähköpostitse osoitteesta eu.vies@vero.fi.

## 9.6 Apportti

Tavaroiden sijoittaminen pääomapanoksena eli apporttina perustettavaan yhtiöön on myyntiä vastiketta vastaan. Tavaroiden luovuttaja saa sijoittamansa omaisuuden arvoa vastaavan määrän osakkeita tai muita osuuksia yhtiöstä. Jos yritys luovuttaa apporttina sellaista omaisuutta, jonka se on hankkinut vähennykseen oikeuttavaan käyttöön arvonlisäverolain aikana tai josta se on saanut vähennyksen liikevaihtoverotuksessa tai arvonlisäverotuksessa, myynti on verollinen. Silloin, kun apportin luovutus liittyy liiketoiminnan luovutukseen, myynti on verotonta, jos omaisuus tulee vastaanottajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

## 9.7 Vastuu verosta

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verosta ovat yhteisvastuullisesti vastuussa avoimen yhtiön osakas ja kommandiittiyhtiön henkilökohtaisesti vastuunalainen yhtiömies. Yhtymän verosta vastaavat yhteisvastuullisesti yhtymän osakkaat. Yhtymällä tarkoitetaan sellaista yhteenliittymää, jonka kaksi tai useampi on yhtiötä perustamatta muodostanut liikkeen harjoittamista varten ja joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun. Esimerkiksi rekisteröimättömät osakeyhtiöt, muut esiyhteisöt ja kuolinpesät ovat arvonlisäverolaisissa tarkoitettuja yhtymiä. Verovelvollisryhmän verosta ovat yhteisvastuullisesti vastuussa kaikki ryhmään kuuluvat elinkeinonharjoittajat.

Osakkaan ja yhtiömiehen vastuu alkaa sen kuukauden alusta, jonka aikana hän liittyy yhtiöön, yhtymään tai verovelvollisryhmään ja päättyy sen kuukauden lopussa, jonka kuluessa hän eroaa yhtiöstä, yhtymästä tai verovelvollisryhmästä.

Verosta vastuulliset sekä vastuun alkamis- ja mahdollinen päättymispäivä todetaan verovelvolliselle lähetettävässä rekisteröinti-ilmoituksessa. Verosta vastuussa olevat merkitään myös maksuunpanopäätökseen.

## 9.8 Rekisteröintitietojen muutokset

Perustamisilmoituksella annettujen tietojen muutoksista on ilmoitettava Verohallintoon. Alkutuottajan tulee ilmoittaa esimerkiksi yrityksen toimintamuodon muutoksesta, koska yritysmuodon muutos voi vaikuttaa verotusmenettelyyn. Samoin liiketoiminnan laajuuden muutoksista on ilmoitettava veroviranomaisille välittömästi. Ilmoitus on aina syytä tehdä kirjallisena. Pankkiyhteystietojen muutokset ilmoitetaan myös aina kirjallisesti. Muutosten ilmoittamisessa voidaan käyttää myös muutos- ja lopettamisilmoituslomaketta.

Sähköisessä YTJ-asiointipalvelussa ([www.ytj.fi](http://www.ytj.fi)) voi tällä hetkellä ilmoittaa

- osoite- ja yhteystietojen muutoksen Yritys- ja yhteisötietojärjestelmään (YTJ)
- postiosoitteen Verohallinnolle.

Luonnollisen henkilön nimen, kotiosoitteen ja kotikunnan muutostiedot välittyvät Verohallintoon suoraan väestörekisterikeskuksen ylläpitämästä väestön keskusrekisteristä.

Yhteisön nimen, yhtiömiesten, yhtiömuodon ja kotikunnan muutokset ilmoitetaan muutos- ja lopettamisilmoituksella Patentti- ja Rekisterihallitukselle (PRH). PRH huolehtii tiedonsiirrosta Verohallinnon rekistereihin.

Vastuunalaisten yhtiömiesten muuttuessa ilmoitetaan muutos- ja lopettamisilmoituksella kaikkien vastuussa olevien, vastuuseen tulevien ja vastuusta vapautuvien henkilöiden/yhteisöjen/yhtymien nimet, heidän henkilö- tai Y-tunnuksensa sekä kunkin vastuussa olevan vastuun alkamis- ja päättymispäivä.

Tilikautta koskeva muutos on valtiovarainministeriön päätöksen (1760/95) 12 §:n mukaan ilmoitettava Verohallintoon. Jos tilinpäätöksen ajankohtaa muutetaan myöhäisemmäksi, Verohallinto voi hyväksyä muutoksen vain, jos ilmoitus tehdään viimeistään kuukautta ennen sitä päivää, jona tilikausi olisi päättynyt. Jos tilinpäätöksen ajankohta muutetaan aikaisemmaksi, ilmoitus on tehtävä kuukautta ennen sitä päivää, jona tilikausi tulee päättymään. Muutos ilmoitetaan muutos- ja lopettamisolomakkeella ja sen liitteellä. Lisäksi esimerkiksi osakeyhtiön on liitettävä lomakkeeseen oikeaksi todistettu jäljennös yhtiökokouksen päätöksestä tilikautta koskevan yhtiöjärjestysmääräyksen muuttamisesta.

## 9.9 Arvonlisäverollisen toiminnan lopettaminen

Elinkeinonharjoittajan on tehtävä liiketoiminnan päättyessä viipymättä lopettamisilmoitus Verohallinnolle. Ilmoitus tehdään muutos- ja lopettamisilmoituslomakkeella. Lomakkeita saa Internet-osoitteesta [www.ytj.fi](http://www.ytj.fi), Verohallinnon toimipisteistä, Patentti- ja rekisterihallituksesta, ELY-keskuksista ja maistraateista.

Arvonlisäverovelvollisuus päättyy samanaikaisesti, kun elinkeinonharjoittajan koko toiminta tai ainakin arvonlisäverovelvollinen toiminta loppuu. Arvonlisäverovelvollisuus voi päättyä myös sen takia, että elinkeinonharjoittajan myynnin yhteismäärä on tilikaudelta enintään 8 500 euroa. Arvonlisäverollinen toiminta voi päättyä myös osittain esimerkiksi vain liiketoiminnan tai alkutuotannon osalta. Osittaisesta toiminnan loppumisesta ilmoitetaan myös lopettamisilmoituksella.

Verovelvollinen voi varsinaisen toiminnan loputtua halutessaan jatkaa toimintaa arvonlisäverovelvollisena vielä sen ajan, kun liikeomaisuutta myydään. Jos elinkeinonharjoittaja jatkaa toimintaa verovelvollisena vielä loppuvaraston myynnin ajan, hän antaa lopettamisilmoituksen vasta sen jälkeen, kun hän on myynyt loppuvaraston. Loppuvaraston realisoinnin ajalta annetaan tavalliseen tapaan kausiveroilmoitukset.

Jos toiminta päättyy konkurssiin, voi konkurssipesä valita, jatkuuko toiminta verovelvollisena vielä liikeomaisuuden realisoinnin ajan. Jos konkurssipesä päättää toimia verovelvollisena, ilmoitetaan tieto tästä Verohallinnolle. Verotuksellisesti asiaa käsitellään nimenmuutosasiana eli konkurssiin menneen yrittäjän tai yrityksen ei tarvitse maksaa loppuvarastosta veroa ja pesä ei vastaavasti tee ”alkuvarastostaan” vähennystä. Konkurssipesä merkitään pesän realisoinnin ajaksi eri verovelvolliseksi ja se saa oman Y-tunnuksen. Kun loppuvarasto on realisoitu, konkurssipesä antaa lopettamisilmoituksen.

Kun vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutunut vähäisen liiketoiminnan harjoittaja, yleishyödyllinen yhteisö, uskonnollinen yhdyskunta, sokea henkilö tai vaikeavammainen yrittäjä lopettaa toimintansa tai ei enää halua toimia arvonlisäverovelvollisena, tieto hakeutumisen peruuttamisesta annetaan Verohallintoon lopettamisilmoituksella.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana arvonlisäverovelvolliseksi hakeutunut antaa lopettamisilmoituksen, kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet. Kiinteistön luovuttajan verovelvollisuus voi päättyä vasta, kun kiinteistön omistaja myy kiinteistön tai ottaa sen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai vuokralainen tai osakas lopettaa kiinteistössä arvonlisäverollisen toiminnan harjoittamisen.

Katso myös Verohallinnon ohje 177 Arvonlisäverollisen toiminnan lopettaminen ja konkurssi.

### 9.9.1 Rekisteristä poistaminen

Verohallinto poistaa elinkeinonharjoittajan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä siitä lukien, kun verollinen toiminta on päättynyt tai liikeomaisuus on realisoitu.

Jos elinkeinonharjoittajan myyntien yhteismäärä on tilikaudella ollut enintään 8 500 euroa, hänet poistetaan rekisteristä vasta kun lopettamisilmoituksella esitetty vaatimus on saapunut Verohallintoon. Myöskään verovelvolliseksi hakeutunutta ei poisteta rekisteristä taannehtivasti.

Kiinteistön luovutuksesta verovelvolliseksi hakeutunut poistetaan rekisteristä aikaisintaan siitä lukien, kun verovelvollisuuden edellytykset ovat lakanneet.

Verovelvollisryhmä katsotaan puretuksi ryhmään kuuluvien elinkeinonharjoittajien tätä koskevan vaatimuksen tekemisestä lukien.

Verohallinto ilmoittaa rekisteristä poistamisesta tai verovelvollisuuden jatkumisesta kirjallisella ilmoituksella.

Jos elinkeinonharjoittaja haluaa valittaa lopettamisesta tai lopettamatta jättämisestä, tulee hänen ensin pyytää Verohallinnosta valituskelpoinen päätös.

## **9.9.2 Arvonlisäverovelvollisuuden päättyessä tulee muistaa, että...**

Lopettamisilmoituksella ilmoitetaan verovelvollisuuden päättymisestä. Kausiveroilmoitus on annettava vielä viimeiseltäkin ilmoitusjaksolta.

Toiminnan lopettamishetkellä haltuun jääneestä vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankitusta liikeomaisuudesta maksetaan vero oman käytön säännösten mukaisesti. Vero maksetaan haltuun jääneen ostetun hyödykkeen ostohinnasta tai, jos tavara on itse maahantuotu, maahantuontiarvosta taikka näitä alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta. Itse valmistetun hyödykkeen oman käytön veron perusteena käytetään valmistamisesta aiheutuneita välittömiä ja välillisiä kustannuksia.

Jos liikeomaisuus luovutetaan liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä toimintaa jatkavalle, samalla jatkajalle siirtyvät kaikki luovuttajan arvonlisäveroon liittyvät oikeudet ja velvollisuudet, jotka koskevat siirrettyjä tavaroita ja palveluja.

Lopettamiskuukaudelta suoritetaan veroa myös myyntisaamisista. Myynnin oikaisuerällä tai luottotappiolla, jota ei ole voitu ottaa huomioon ennen verovelvollisuuden päättymistä, pienennetään viimeisen kuukauden kausiveroilmoituksen suoritettavan veron määrää. Jos luottotappiona vähennetyistä saatavasta kertyy suorituksia tämän jälkeen, suoritus kohdistetaan viimeiselle kalenterikuukaudelle.

Niin ikään vähentämättä jääneet erät ja saadut alennukset sekä muut ostojen oikaisuerät otetaan huomioon lopettamiskuukaudella. Jos ostojen oikaisuerä saadaan vasta verovelvollisuuden päättymisen jälkeen, lisäsuoritus kohdistetaan verovelvollisuuden päättymiskuukaudelle.

## **10 VERON PALAUTTAMINEN MUILLE KUIN VEROVELVOLLISILLE**

### **10.1 Ulkomaankauppaa ja muuta nollaverokannan alaista toimintaa harjoittavat yritykset**

Tiettyjen sanoma- ja aikakauslehtien tilausmyynti, yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painoksen myynti, verottomien vesialusten sekä niihin kohdistuvien työsuoritusten ja rahtauksen myynti, kullaan myynti keskuspankille, tietyt sijoituskullan myyntitilanteet sekä kansainvälinen kauppa ovat nollaverokannan alaista myyntiä. Edellä mainittuja toimintoja harjoittavilla on kuitenkin oikeus saada palautuksena takaisin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero.

Palautusoikeus koskee myös yhteisön ulkopuolelle suuntautuviissa rahoitus- ja vakuutustoiminnoissa sekä verottomien seteleiden ja kolikoiden myynnissä käytettävien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvää veroa silloin, kun ostajana on elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa yhteisön alueella tai jos myynti liittyy välittömästi yhteisön ulkopuolelle vietäväksi tarkoitettuihin tavariin.

Ulkomailla tapahtuvan myynnin osalta palautuksen edellytyksenä on, että myynti olisi Suomessa harjoitettuna verollista tai oikeuttaisi 131 §:n 1 tai 2 kohdassa tarkoitettuun palautukseen, jos toimintaa harjoitettaisiin Suomessa. Mikäli ulkomailla harjoitettu toiminta olisi Suomessa verotonta jonkun muun säännöksen nojalla, ei oikeutta palautukseen ole.

Palautus voidaan saada niistä hankinnoista, joista verovelvollisella yrityksellä on oikeus tehdä vähennys. Palautukseen ja palautuksen saajiin sovelletaan muutoinkin samoja säännöksiä kuin verovelvollisiin ja heitä koskevaan vähennysjärjestelmään.

Oikeus palautukseen on suomalaisella elinkeinonharjoittajalla ja sellaisella ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla, joka on verovelvollinen Suomessa.

### **10.2 Ulkomaiset elinkeinonharjoittajat**

Arvonlisäveron palautusta Suomessa ostetuista tavaroista ja palveluista voi hakea toiseen EU-maahan ja EU:n ulkopuolelle sijoittautunut ulkomaalainen arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoit-



taja, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, josta hän suorittaa liiketoimia, ja jos hän ei harjoita Suomessa liiketoiminnan muodossa muuta tavaroiden ja palvelujen myyntiä kuin

- 1) myyntiä, josta ostaja on arvonlisäverolain 8 a, 8 c ja 9 §:n nojalla verovelvollinen tai jossa ostajana on Suomen valtio (ostajan käännetty verovelvollisuus)
- 2) kuljetuspalvelujen ja niiden liitännäispalvelujen myyntiä, joka on 71, 72 d tai 72 h §:n nojalla verotonta.

Toisessa EU-maassa toimiva arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja tekee palautushakemuksen Suomeen oman maansa veroviranomaisen ylläpitämässä sähköisessä verkkopalvelussa. (Katso myös Verohallinnon ohje 202.)

EU:n ulkopuolelle sijoittautunut elinkeinonharjoittaja hakee palautusta vahvistetulla lomakkeella Uudenmaan yritysverotoimistosta. Katso myös Verohallinnon ohje 186.

Ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla, joka harjoittaa Suomessa ulkomaankauppaa tai muuta nollaveronkannan alaista toimintaa, ei kuitenkaan ole oikeutta hakea edellä mainittua ulkomaalaispalautusta, vaan elinkeinonharjoittajan on rekisteröidyttävä täällä arvonlisäveroverovelvolliseksi saadakseen hyväkseen Suomessa tekemiinsä hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron.

### 10.3 Diplomaattiset edustustot

Ulkovaltojen Suomessa toimiville diplomaattisille ja muille vastaaville edustustoille palautetaan viralliseen käyttöön hankittujen hyödykkeiden ostohintaan sisältyvä arvonlisävero. Diplomaattisille edustajille tai lähetetyille konsuleille ja heidän talouteensa kuuluville perheenjäsenille palautetaan vero myös henkilökohtaiseen käyttöön hankituista hyödykkeistä. Edellytyksenä on molemmissa tapauksissa, että yksittäisen hyödykkeen verollinen hinta on vähintään 170 euroa. Yksittäisellä hyödykkeellä tarkoitetaan nimenomaan yksittäistä tavaraa tai palvelua eikä esimerkiksi samaan laskuun sisältyvää ostojen yhteismäärää.

Ulkoasianministeriö vahvistaa hakemuksesta, onko edustusto oikeutettu veronpalautukseen. Uudenmaan verovirasto palauttaa vahvistuksen mukaisesti veron. Hakemus on tehtävä neljännesvuosittain ja viimeistään vuoden kuluessa hakemukseen liitettävän laskun maksupäivästä. (Katso myös Verohallinnon ohje 173 Myynti diplomaateille, kansainvälisille järjestöille, Euroopan yhteisöjen toimielimille sekä Pohjois-Atlantin liittoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimille.)

### 10.4 Kunnat

Arvonlisäverolaissa kunnalla tarkoitetaan myös kuntayhtymää ja Ahvenanmaan maakuntaa.

Kunnalla on oikeus saada palautuksena takaisin verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero. Verollista toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvän veron kunta voi vähentää normaaliin tapaan.

Kunnalla on oikeus palautukseen pääsääntöisesti kaikista niistä hankinnoista, joista sillä olisi ollut vähennysoikeus, jos kysymyksessä olisi hankinta verollista toimintaa varten. Kunnalla on oikeus palautukseen myös suoraan tavaran tai palvelun hintaan myönnetystä tuesta ja avustuksesta suoritettavasta verosta.

Oikeutta palautukseen ei ole yksityiseen kulutukseen ja vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön tapahtuvista hankinnoista eikä kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehdyistä hankinnoista.

Lisäksi kunnalla on oikeus saada palautuksena laskennallinen vero verottomina hankituista terveyden- ja sairaanhoitopalveluista sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä palveluista ja tavaroista. Kunnalla on oikeus saada palautuksena terveyden- ja sairaanhoitotoiminnan sekä sosiaalihuoltotoiminnan harjoittajalle toimintaa varten antamastaan tuesta tai avustuksesta. Palautuksen määrä on 5 prosenttia ostohinnasta tai tuen tai avustuksen määrästä.

Kunnan on ilmoitettava Verohallinnolle kalenterivuodelta palautuksena saatavien verojen ja laskennallisen palautuksen yhteismäärät. Ilmoitus on annettava viimeistään kalenterivuotta seuraavan toisen kuukauden loppuun mennessä siltä osin kuin tietoja ei ole aikaisemmin ilmoitettu. Ilmoitettavasta määrästä saadaan vähentää palautukseen oikeuttavaan käyttöön käyttömaisuudeksi hankitun tavaran myynnistä kalenterivuodelta suoritettava vero.

# 11 VERON PALAUTTAMINEN SUOMALAISILLE ELINKEINONHARJOITAJILLE MUISSA EU-MAISSA

Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity elinkeinonharjoittaja, joka ostaa tavaroita tai palveluja toisesta EU-maasta voi saada ostomaasta hankkimiensa tavaroiden ja palvelujen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron hakemuksesta takaisin. Myös tavaran maahantuonnin yhteydessä maksettu vero voidaan palauttaa.

Elinkeinonharjoittaja on oikeutettu arvonlisäveron palautukseen toisesta EU-maasta ostetuista tavaroista ja palveluista sekä toiseen EU-maahan maahantuoduista tavaroista edellyttäen, että

- elinkeinonharjoittaja ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi eikä elinkeinonharjoittajalla ole velvollisuutta rekisteröityä alv-velvolliseksi kyseisessä valtiossa
- elinkeinonharjoittajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa eikä taloudellisen toimintansa kotipaikkaa kyseisessä valtiossa
- elinkeinonharjoittaja ei ole harjoittanut kyseisessä valtiossa yhtään kyseisessä valtiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, kuin seuraavassa lueteltuja:
  - 1) kuljetuspalveluja ja niiden liitännäispalveluja, jotka on vapautettu verosta (direktiivin 2006/112/EY nojalla)
  - 2) sellaisia palveluja, joissa sovelletaan niin sanottua käännettyä verovelvollisuutta, jolloin palvelujen ostaja on arvonlisäverovelvollinen.

Elinkeinonharjoittaja tekee palautushakemuksensa toiseen EU-maahan Verohallinnon ylläpitämässä verkkopalvelussa: ALVEU-palvelussa osoitteessa [www.vero.fi](http://www.vero.fi) / alveu. Palveluun kirjaututaan Katso-tunnisteella. Yksityinen elinkeinonharjoittaja voi kirjautua palveluun myös [tunnistus.fi](http://tunnistus.fi)-palvelun kautta verkkopankkitunnuksilla tai sirullisella henkilökortilla.

Hakemus on tehtävä viimeistään yhdeksän (9) kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päätymisestä, johon kuuluvaa ajanjaksoa hakemus koskee.

Tarkempaa tietoa palautusmenettelystä Verohallinnon ohjeessa 203 Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle ja kyseessä olevan palautusmaan veroviranomaisen Internetsivuilla.

## 12 NEUVONTA

### 12.1 Ennakkoratkaisu

Verohallinto antaa hakemuksesta ennakkoratkaisun, miten lakia sovelletaan hakijan tiettyyn yksittäiseen liiketoimeen. Ennakkoratkaisu on maksullinen. Ennakkoratkaisun saamisen edellytyksenä on, että asia on hakijalle tärkeä.

Keskusverolautakunta voi hakemuksesta antaa arvonlisäverotusta koskevan ennakkoratkaisun. Ennakkoratkaisun saamisen edellytyksenä on, että asian ratkaiseminen on lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tärkeää taikka asian ratkaisemiseen on muu erityisen painava syy. Keskusverolautakunnan antama ennakkoratkaisu on myös maksullinen.

Ennakkoratkaisuhakemus on tehtävä kirjallisesti. Hakijan on hakemuksessa selvitettävä asia riittävästi ja yksilöitävä kysymys, josta ennakkoratkaisua haetaan.

Ennakkoratkaisua voi hakea esimerkiksi siitä, onko yksittäinen myynti tai koko liiketoiminta verollista vai verotonta, EU-kauppaan liittyvistä tavaroiden ja palveluiden myyntimaata koskevista kysymyksistä tai vähennysoikeutta koskevista kysymyksistä.

Ennakkoratkaisu annetaan määräajaksi, kuitenkin enintään antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun. Lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua noudatetaan ennakkoratkaisun saajan vaatimuksesta sitovana siltä ajalta, jolle se on annettu. Ennakkoratkaisu on sitova vain silloin, kun ennakkoratkaisuhakemuksessa ilmoitetut tiedot vastaavat todellisuutta.

## 12.2 Muu neuvonta

Verohallinto antaa myös muuta ohjausta arvonlisäverotuksesta. Ohjausta annetaan sekä puhelimitse että kirjallisesti. Kirjallista ohjausta voidaan antaa myös menettelyllisissä kysymyksissä.

Verohallinnon Internet-sivuilla [www.vero.fi](http://www.vero.fi) on arvonlisäverotusta koskevia ohjeita ja julkaisuja. Sieltä löytyy myös virastojen ja Verohallinnon toimipaikkojen yhteystiedot.

Valtakunnallinen palvelunumero arvonlisäverokysymyksissä: **020 697 014**.

Verotilin neuvontanumero: **020 697 056**.

YTJ-tietopalvelu, YTJ-asiointipalvelua ja Y-lomakkeet löytyvät Internet-sivulta [www.ytj.fi](http://www.ytj.fi)

Ilmoitusten postitusosoite:

PRH- Verohallinto

Yritystietojärjestelmä

PL 2000

00231 HELSINKI

Puhelinneuvonta:

020 697 008 Verohallinnon neuvonta (uudet yrittäjät)

020 697 006 Verohallinnon neuvonta (osakeyhtiöt)

(09) 6939 5900 Kaupparekisterin neuvonta

## 13 MUUTOKSENHAKU

### 13.1 Yleistä muutoksenhausta

Verovelvollinen voi hakea valittamalla muutosta rekisteröintitoimenpiteestä annettuun päätökseen, ennakkoratkaisupäätökseen, valvonnan perusteella tehtyyn maksuunpano-, palautus-, jälkiverotus-, oikaisu- ja uudelleenkäsittelypäätökseen. Muutosta voidaan hakea paitsi maksuunpannusta tai palauttamatta jätetystä verosta, myös veronlisäyksestä ja veronkorotuksesta.

Ennakkopalautuspäätökseen ja päätökseen, jolla on päätetty olla antamatta ennakkoratkaisua, ei saa hakea muutosta valittamalla. Myöskään Verohallinnon antamaan kirjalliseen ohjaukseen ei voi hakea muutosta.

### 13.2 Oikaisu

Verohallinto käsittelee kaikki verovelvolliselta saapuneet muutosvaatimukset ensin oikaisuasioina. Jos Verohallinto toteaa päätöksen virheelliseksi, se oikaistaan ja verovelvollisen tekemä valitus raukeaa. Jos Verohallinto hyväksyy valituksessa esitetyn vaatimuksen vain osittain, se lähettää valituksen Helsingin hallinto-oikeuden ratkaistavaksi hylätyiltä osin.

Verohallinnon on oikaistava oma-aloitteisesti päätöstään, jos se on verovelvollisen vahingoksi virheellinen. Oikaisun tekeminen ei edellytä verovelvollisen vaatimusta, vaan Verohallinnon on oikaistava myös muulla tavoin esimerkiksi tarkastuksessa virheelliseksi todettu päätös.

Verohallinto voi oikaista päätöksen kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä tai verovelvollisen sanotun ajan kuluessa tekemän vaatimuksen perusteella myöhemminkin.

### 13.3 Valitus Helsingin hallinto-oikeudelle

Arvonlisäverotusta koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla siitä kirjallisesti Helsingin hallinto-oikeuteen.

Muutoksenhakukirjelmä osoitetaan Helsingin hallinto-oikeudelle, mutta se toimitetaan päätöksen tehneeseen Verohallinnon yksikköön. Sen voi jättää myös muuhun Verohallinnon yksikköön. Siltä osin kuin muutosvaatimusta ei voida oikaista, asia käsitellään valituksena ja Verohallinto siirtää asian Helsingin hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Valtion puolesta valitusoikeus on Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä. Sen on jätettävä valituksenensa 30 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä.

Verovelvollisen on tehtävä valituksensa kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä lukien. Valitusajaksi on kuitenkin aina vähintään 60 päivän päätöksen tiedoksisaannista. Rekisteröintiä ja ennakkoratkaisua koskevasta päätöksestä valitusajaksi on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista.

Keskusverolautakunnan antamaan ennakkoratkaisuun haetaan muutosta suoraan korkeimmasta hallinto-oikeudesta 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaamisesta.

Muutoksenhakukirjelmässä on ilmoitettava

- muutoksenhakijan nimi
- päätös, johon muutosta haetaan ja mitä kohdekuukautta ja tilikautta se koskee
- yksilöidysti ne kohdat, milto osin päätökseen haetaan muutosta ja minkälainen muutos siihen vaaditaan tehtäväksi sekä
- muutosvaatimuksen perusteet.

Muutoksenhakukirjelmä on muutoksenhakijan tai muutoksenhakukirjelmän laatijan omakätisesti allekirjoitettava. Lisäksi on mainittava muutoksenhakijan ja muutoksenhakukirjelmän laatijan ammatti, asuinkunta ja postiosoite. Muutoksenhakukirjelmään on liitettävä päätös, johon muutosta haetaan, joko alkuperäisenä tai viran puolesta oikeaksi todistettuna jäljennöksenä. Muutoksenhakukirjelmään tulee liittää myös todistus siitä, milloin päätös on saatu tiedoksi.

Tulliviranomaisen päätöksestä tehtävästä oikaisusta ja muutoksenhausta on soveltuvin osin voimassa, mitä niistä tullilaissa on säädetty.

## 13.4 Jatkovalitus korkeimmalle hallinto-oikeudelle (KHO)

Helsingin hallinto-oikeuden päätöksestä voidaan valittaa edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Valituslupa voidaan myöntää vain, jos

- 1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi
- 2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiasa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi tai
- 3) valitusluvan myöntämiseen on painava taloudellinen tai muu syy.

Valituslupa voidaan myöntää myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta Helsingin hallinto-oikeuden päätöksestä.

Valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa korkeimmalle hallinto-oikeudelle tai Helsingin hallinto-oikeudelle.

Valtion puolesta valitusoikeus korkeimpaan hallinto-oikeuteen on Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä, jolla on sama valitusajaksi kuin asianosaisella.